**Общие положения учет операций по выкупу собственных акций**

Акции могут выкупаться обществом для различных целей. Например, для уменьшения числа акций, находящихся в свободном обращении, с целью повышения цен на них, предотвращения нежелательных попыток скупить часть голосующих акций общества, с целью уменьшения уставного капитала и так далее. Наряду с этим, действующим законодательством специально определяются ситуации, когда акционерное общество обязано выкупить собственные акции у своих акционеров.

Порядок осуществления процедуры выкупа акционерным обществом собственных акций устанавливается Федеральным законом от 26.12.1995 № 208 - ФЗ "Об акционерных обществах".

Прежде чем перейти к вопросам учета соответствующих операций, рассмотрим нормы названного закона, посвященные обсуждаемому нами вопросу.

**Правовое регулирование выкупа акций**

Статьей 72 Федерального закона "Об акционерных обществах" называется две возможных ситуации, при которых акционерное общество вправе приобретать собственные акции у акционеров. Это:

* приобретение размещенных акций по решению общего собрания акционеров об уменьшении уставного капитала (п. 1 ст. 72 закона), и
* приобретение размещенных акций по решению общего собрания акционеров или совета директоров (в соответствии с уставом), не связанному с уменьшением уставного капитала (п. 2 ст. 72 закона).

Закон накладывает определенные ограничения на принятие решений о выкупе собственных акций по указанным выше основаниям. В соответствии с пунктом 1 статьи 72 Федерального закона "Об акционерных обществах", "общество не вправе принимать решение об уменьшении уставного капитала общества путем приобретения части размещенных акций в целях сокращения их общего количества, если номинальная стоимость акций, оставшихся в обращении, станет ниже минимального размера уставного капитала, предусмотренного настоящим Федеральным законом".

Напомним, что в соответствии со статьей 26 закона минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а закрытого акционерного общества - не менее стократной суммы МРОТ.

Далее, пунктом 2 статьи 72 закона устанавливается, что общество не вправе принимать решение о приобретении собственных акций, не связанное с уменьшением уставного капитала, если номинальная стоимость акций общества, находящихся в обращении, составит менее 90 процентов уставного капитала общества.

Законом четко определяется возможная юридическая судьба собственных акций, выкупленных акционерным обществом по двум указанным выше основаниям. Согласно пункту 3 статьи72 закона, "акции, приобретенные обществом на основании принятого общим собранием акционеров решения об уменьшении уставного капитала общества путем приобретения акций в целях сокращения их общего количества, погашаются при их приобретении".

Акции, которые приобретает общество в соответствии с решением общего собрания акционеров или совета директоров, не связанным с уменьшением уставного капитала, "не предоставляют права голоса, они не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы по их рыночной стоимости не позднее одного года с даты их приобретения. В противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества путем погашения указанных акций".

Пунктами 4 и 5 статьи 72 Федерального закона "Об акционерных обществах" определяется процедура осуществления выкупа обществом собственных акций. Устанавливается, что решением о приобретении акций должны быть определены категории (типы) приобретаемых акций, количество приобретаемых обществом акций каждой категории (типа), цена приобретения, форма и срок оплаты, а также срок, в течение которого осуществляется приобретение акций.

Каждый акционер - владелец акций определенных категорий (типов), решение о приобретении которых принято, вправе продать указанные акции, а общество обязано приобрести их. В случае, если общее количество акций, в отношении которых поступили заявления об их приобретении обществом, превышает количество акций, которое может быть приобретено обществом с учетом ограничений, установленных указанной статьей, акции приобретаются у акционеров пропорционально заявленным требованиям. Не позднее чем за 30 дней до начала срока, в течение которого осуществляется приобретение акций, общество обязано уведомить акционеров - владельцев акций определенных категорий (типов), решение о приобретении которых принято.

Статьей 73 Закона "Об акционерных обществах" устанавливаются ограничения на приобретение обществом размещенных акций отдельно для случаев выкупа обыкновенных и привилегированных акций. В соответствии с пунктом 1 статьи 73 закона, "общество не вправе осуществлять приобретение размещенных им обыкновенных акций:

1. до полной оплаты всего уставного капитала общества;
2. если на момент их приобретения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с правовыми актами Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) предприятий или указанные признаки появятся в результате приобретения этих акций;
3. если на момент их приобретения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше их размера в результате приобретения акций".

Согласно пункту 2 статьи 73 закона "Об акционерных обществах", "общество не вправе осуществлять приобретение размещенных им привилегированных акций определенного типа:

1. до полной оплаты всего уставного капитала общества;
2. если на момент их приобретения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с правовыми актами Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) предприятий или указанные признаки появятся в результате приобретения этих акций;
3. если на момент их приобретения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций, владельцы которых обладают преимуществом в очередности выплаты ликвидационной стоимости перед владельцами типов привилегированных акций, подлежащих приобретению, либо станет меньше их размера в результате приобретения акций".

Отдельные нормы закона посвящены ситуациям, когда акционерное общество становится обязано выкупить собственные акции по требованию своих акционеров.

В соответствии с пунктом 1 статьи 75 закона, "акционеры - владельцы голосующих акций вправе требовать выкупа обществом всех или части принадлежащих им акций в случаях:

1. реорганизации общества или совершения крупной сделки, решение об одобрении которой принимается общим собранием акционеров, если они голосовали против принятия решения о его реорганизации или одобрении указанной сделки либо не принимали участия в голосовании по этим вопросам;
2. внесения изменений и дополнений в устав общества или утверждения устава общества в новой редакции, ограничивающих их права, если они голосовали против принятия соответствующего решения или не принимали участия в голосовании".

**Бухгалтерский учет операций по выкупу собственных акций**

**Выкуп акций**

Устанавливаемый нормативными документами порядок бухгалтерского учета операций по выкупу, аннулированию и перепродаже собственных акций определяется, прежде всего, тем, что факт выкупа акционерным обществом собственных акций представляет собой не совершение им финансового вложения, а уменьшение объема собственных источников средств (раздел пассива бухгалтерского баланса "Капитал и резервы").

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, предназначен счет 81 "Собственные акции (доли)".

Согласно Инструкции, при выкупе акционерным обществом у акционера принадлежащих ему акций в бухгалтерском учете общества на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 "Собственные акции (доли)" и кредиту счетов учета денежных средств.

**Аннулирование акций**

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

***Пример 1***

<Акционерное общество выкупает у акционеров 100 собственных акций, номинал которых составляет 1 000 рублей, за 1 100 рублей за акцию.   
Выкуп акций производится по решению общего собрания акционеров с целью уменьшения уставного капитала. После выкупа акции аннулируются.   
Устав общества перерегистрируется. В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:/p>

**Дебет 81 "Собственные акции (доли)"- 110 000 руб., отражается факт выкупа собственных акций; Кредит 51 "Расчетные счета"**

**Дебет 80 "Уставный капитал" Кредит 81 "Собственные акции (доли)"**

*- 100 000 руб., отражается аннулирование выкупленных акций;*

**Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 81 "Собственные акции (доли)"**

*- 10 000 руб., отражается разница между ценой, уплаченной за выкупленные акции и их номинальной стоимостью.*

**Перепродажа акций**

В том случае, если акции выкупаются обществом у акционеров не в целях уменьшения уставного капитала, предметом бухгалтерского учета становятся операции по их перепродаже.

Целью отражения в бухгалтерском учете данных фактов хозяйственной жизни является фиксация доходов и расходов, связанных с перепродажей собственных акций и выявление финансового результата по данным операциям. В соответствии с пунктом 4 ПБУ 9/99 "Доходы организации" и пункту 4 ПБУ 10/99 "Расходы организации" доходы и расходы от операций по перепродаже собственных акций относятся к операционным доходам и расходам организации. Следовательно, в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов, суммы данных доходов и расходов должны отражаться на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

***Пример 2***

По решению совета директоров акционерное общество выкупает у акционеров 500 собственных акций, номиналом 10 рублей по 11 рублей за акцию.  
В дальнейшем акции перепродаются по цене 14 рублей за акцию.   
В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:  
<>

**Дебет 81 "Собственные акции (доли)" Кредит 51 "Расчетные счета"**

*- 5 500 руб., отражается приобретение собственных акций у акционеров;*

**Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 1 "Прочие доходы"**

*- 7 000 руб., отражен факт перепродажи акций;*

**Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 81 "Собственные акции (доли)"**

*- 5 500 руб., списаны проданные акции;*

**Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99 "Прибыли и убытки"**

*- 1 500 (7 000 - 5 500) руб., отражается финансовый результат от перепродажи акций;*

**Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"**

*- 7 000 руб., получены деньги от покупателей акций:*

**Налоговый учет операций по выкупу собственных акций**

Порядок ведения налогового учета по операциям купли собственных акций определяется общим порядком ведения налогового учета при реализации ценных бумаг, устанавливаемым статьей 329 НК РФ.

В соответствии с этой статьей доходом по операциям с ценными бумагами признается выручка от продажи ценных бумаг в соответствии с условиями договора.

Расходом признается цена приобретения реализованных ценных бумаг.

Таким образом, при реализации собственных акций в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль включается превышение продажной стоимости акций над ценой их приобретения.

В нашем примере налогооблагаемая база по налогу на прибыль составит 1500 (7000 - 5500) рублей.

**Отражение в балансе операций по выкупу собственных акций**

Заканчивая этот обзор, следует отметить, что в бухгалтерском балансе выкупленные акции в оценке по фактически затраченным на их приобретение суммам отражаются в разделе III "Капитал и резервы" пассива по специальной строке "Собственные акции, выкупленные у акционеров" со знаком "минус".

Данное правило представления выкупленных собственных акций в бухгалтерском балансе демонстрирует, что в соответствии с требованием приоритета содержания перед формой (п. 7 ПБУ 1/98 "Учетная политика организации") сумма, затраченная на выкуп акций, показывает фактическое уменьшение уставного капитала акционерного общества.