

14. УЧЕТ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ

14.1. Учет уставного капитала

Уставный капитал – один из основных показателей, характеризующих размеры и финансовое состояние организации. Его отражают в сумме, зарегистрированной в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей (участников) организации. Исключение составляют инвестиционные фонды, у которых уставный капитал в бухгалтерском учете и отчетности показывают по мере его оплаты и в фактических размерах на определенную дату.

Уставный капитал является стартовым капиталом организации, необходимым для обеспечения его основной деятельности и получения в дальнейшем прибыли.

В зависимости от вида и формы собственности организации этот стартовый капитал может быть складочным капиталом в полном товариществе и товариществе на вере; паевым фондом в производственных кооперативах; уставным фондом в унитарных государственных и муниципальных предприятиях; уставным капиталом в АО, ООО и обществах с дополнительной ответственностью.

Уставный капитал ООО должен быть не менее 10 тыс. руб. В публичных акционерных обществах уставный капитал должен быть не менее 100 тыс. руб.

Вкладом в уставный капитал коммерческой организации могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка вклада производится по соглашению между учредителями коммерческой организации и в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной проверке (п. 6 ст. 66 ГК).

Стоимость вклада каждого учредителя определяется собранием учредителей.

При учреждении общества 50% уставного капитала должно быть оплачено к моменту регистрации, а оставшиеся 50% – в течение одного года.

Увеличение уставного капитала разрешается только после его полной оплаты и не допускается для покрытия убытков¹.

Доля привилегированных акций не должна превышать 25% уставного капитала.

Учет уставного капитала ведут на счете 80 «Уставный капитал». По экономическому содержанию это счет источников собственных хозяйственных средств, по структуре и назначению – основной, пассивный, фондовый. По кредиту счета отражают остаток средств на счете и их поступление, по дебету – выбытие, списание средств. Сальдо на счете может быть только кредитовым, которое отражает сумму сформированного уставного капитала организации.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражают по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету счета 75 «Расчеты с учредителями».

¹ За исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)».

Вклады участников в уставный капитал могут осуществляться в денежной и натуральной формах.

В уставный капитал фирмы можно внести не только деньги, но и любое другое имущество. Отражение этой операции в бухгалтерском и налоговом учете имеет ряд особенностей.

Внести в уставный капитал можно основные средства, товары, материалы, ценные бумаги и т. п. Для этого участники общества должны согласовать между собой их стоимость и единогласно утвердить ее на общем собрании учредителей.

В некоторых случаях стоимость имущественного вклада должна определяться независимым оценщиком, например, если фирма вносит в уставный капитал ООО имущество стоимостью более 50 тыс. руб.

Вклад в уставный капитал другой организации является финансовым вложением фирмы. Он учитывается по договорной стоимости на счете 58 «Финансовые вложения». При этом составляется проводка:

Д 58/1 «Паи и акции»;

К 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. – отражен имущественный вклад в уставный капитал организации

Взносы в уставный капитал, в том числе в виде имущества, не учитываются при расчете налога на прибыль (п. 3 ст. 270 НК).

Кроме того, разница между стоимостью приобретаемых долей (акций) и учетной стоимостью передаваемого имущества не признается прибылью (убытком) фирмы.

А в бухгалтерском учете разница между учетной и оценочной стоимостью имущества относится к доходам или расходам фирмы от участия в уставных капиталах других предприятий. Они включаются в состав операционных. В учете при этом делаются записи:

Д 58/1 «Паи и акции»;

К 91/1 «Прочие доходы» – отражено превышение договорной стоимости имущества над его учетной стоимостью;

Д 91/2 «Прочие расходы»;

К 58/1 «Паи и акции» – отражено превышение учетной стоимости переданного имущества над его договорной стоимостью.

Поскольку разница между согласованной и учетной стоимостью имущества не учитывается при расчете налога на прибыль, это приводит к возникновению постоянной разницы. Для ее учета нужно открыть специальный субсчет к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Разница между договорной и учетной стоимостью вносимого имущества не учитывается при расчете налога на прибыль (подп. 2 п. 1 ст. 277 НК).

Из-за постоянной разницы бухгалтерская прибыль фирмы не будет совпадать с налоговой. В этом случае у предприятия образуется постоянное налоговое обязательство (если договорная стоимость меньше учетной) или постоянный налоговый актив (если больше договорная стоимость). Эти показатели отражаются по счету 99 «Прибыли и убытки» и отражаются в учете следующими проводками:

Д 99 «Прибыли и убытки»;

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» – отражено постоянное налоговое обязательство;

Д 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»;

К 99 «Прибыли и убытки» – отражен постоянный налоговый актив.

В соответствии со ст. 28 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (в ред. Федерального закона от 3 июля 2016 г. № 343-ФЗ) уставный капитал АО может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций (конвертации) или размещения дополнительных акций, но только после того, как будут полностью оплачены ранее объявленный уставный капитал и все зарегистрированные выпуски акций и прочих ценных бумаг.

В бухгалтерском учете увеличение уставного капитала отражается следующими записями:

Дебет 83 «Добавочный капитал»;

Кредит 80 «Уставный капитал» – часть средств добавочного капитала направлена на увеличение уставного капитала;

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль»;

Кредит 80 «Уставный капитал» – нераспределенная (чистая) прибыль организации направлена на увеличение уставного капитала.

Согласно ст. 29 Федерального закона «Об акционерных обществах», уставный капитал общества может быть уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем приобретения части акций.

Уменьшение уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций отражают записью:

Дебет 80 «Уставный капитал»;

Кредит 75 «Расчеты с учредителями».

Уменьшение размеров уставного капитала может также происходить в результате реорганизации АО (его раздела, выделения из него другого общества).

Кроме того, в соответствии с п. 4 ст. 35 Закона если по окончании второго финансового года или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, совет директоров (наблюдательный совет) общества при подготовке к годовому общему собранию акционеров обязан включить в состав годового отчета общества раздел о состоянии его чистых активов.

Минимальный размер уставного капитала общества после его уменьшения не может быть ниже:

размера уставного капитала, определенного действующим законодательством на дату регистрации изменений в уставе общества, – если уставный капитал уменьшен по желанию общества;

размера уставного капитала, определенного действующим законодательством на дату регистрации самого общества, – если уставный капитал уменьшен до величины чистых активов.

В бухгалтерском учете делают запись:

Дебет 80 «Уставный капитал»;

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Уменьшение уставного капитала до величины чистых активов АО производится исключительно путем уменьшения номинальной стоимости акций, а не за счет погашения ранее приобретенных акций.

Если стоимость чистых активов АО оказывается меньше установленной величины минимального уставного капитала, общество обязано принять решение о своей ликвидации.

АО могут выкупать у акционеров собственные акции с целью их дальнейшей перепродажи или аннулирования.

Обобщение информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных обществом у акционеров, осуществляется на счете 81 «Собственные акции (доли)». При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д 81 «Собственные акции (доли)»;

К 51 «Расчетные счета» – приняты к учету собственные акции, выкупленные у акционеров;

Д 80 «Уставный капитал»;

К 81 «Собственные акции (доли)» – отражено уменьшение уставного капитала общества за счет аннулирования выкупленных собственных акций;

Д 91/2 «Прочие расходы»;

К 81 «Собственные акции (доли)» – списана отрицательная разница между номинальной стоимостью выкупленных акций и фактическими затратами на их выкуп.

В случае выкупа собственных акций с целью дальнейшей их перепродажи, операции будут отражены следующим образом:

Д 81 «Собственные акции (доли)»;

К 51 «Расчетные счета» – приняты к учету собственные акции, выкупленные у акционеров;

Д 51 «Расчетные счета»;

К 91/1 «Прочие доходы» – проданы акции, выкупленные у акционеров;

Д 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

К 99 «Прибыли и убытки» – определен финансовый результат (прибыль) от продажи собственных акций, выкупленных у акционеров.

При формировании уставного капитала путем внесения учредителями иностранной денежной наличности в учет образуются положительные (отрицательные) курсовые разницы. Курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам в уставный капитал, подлежит зачислению в добавочный капитал. В бухгалтерском учете подобные операции будут отражены следующими проводками:

Д 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»;

К 80 «Уставный капитал» – отражена задолженность учредителя перед обществом по оплате акций;

Д 52 «Валютные счета»;

К 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» – отражено внесение учредителем иностранной денежной наличности на валютный счет организации;

Д 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»;

К 83 «Добавочный капитал» – отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации;

Д 83 «Добавочный капитал»;

К 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» – отражена отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации.

14.2. Учет резервного капитала

Резервный капитал создают в обязательном порядке АО и совместные организации в соответствии с действующим законодательством.

Средства резервного капитала АО предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Размер резервного капитала определяется уставом общества. В АО он не может быть менее 15% от величины уставного капитала.

Резервный капитал АО формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. При этом размер ежегодных отчислений не может быть менее 5% от ежегодной чистой прибыли.

Учет средств резервного капитала ведется на счете 82 «Резервный капитал». Счет пассивный, фондовый.

Сальдо счета показывает сумму накопленного резервного капитала на начало отчетного периода.

Оборот по кредиту счета показывает средства, направленные на пополнение резервного капитала в отчетном периоде.

Оборот по дебету счета показывает средства резервного капитала, использованные в отчетном периоде на соответствующие цели.

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 12.

Аналитический учет средств резервного капитала ведется по направлениям формирования и использования их на цели, предусмотренные нормативными правовыми актами.

Хозяйственные проводки:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

К 82 «Резервный капитал» – произведены отчисления в резервный капитал;

Д 82 «Резервный капитал»;

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – средства резервного капитала направлены на покрытие убытка;

Д 82 «Резервный капитал»;

К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – средства резервного капитала направлены на погашение облигаций общества;

Д 82 «Резервный капитал»;

К 75/2 «Расчеты с учредителями по выплате доходов» – начислены дивиденды по привилегированным акциям за счет средств резервного капитала при недостаточности прибыли отчетного года.

14.3. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал относится к собственным источникам финансирования хозяйственной деятельности предприятия. Однако в отличие от резервного капитала средства добавочного капитала представляют собой в большей степени пассивный источник финансирования активов предприятия. Это связано с тем, что большая часть средств добавочного капитала создается не в процессе производства трудом и капиталом, а в результате отнесения в добавочный капитал части стоимости имущества, приращенного в результате переоценки основных средств.

Добавочный капитал складывается из:

- эмиссионного дохода, возникшего при первичном размещении акций на фондовом рынке;
- прироста стоимости имущества по переоценке;
- курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации.

Учет средств добавочного капитала ведется на счете 83 «Добавочный капитал». Счет пассивный, фондовый.

В развитие данного счета могут быть открыты субсчета:

83/1 – «Прирост стоимости по переоценке»;

83/2 – «Эмиссионный доход»;

83/3 – «Курсовые разницы».

Сальдо счета показывает сумму сформированного добавочного капитала на начало отчетного периода.

Оборот по кредиту счета показывает суммы, направленные на формирование добавочного капитала в отчетном периоде.

Оборот по дебету счета показывает суммы, использованные за счет средств добавочного капитала на соответствующие цели.

Синтетический учет при журнально-ордерной форме учета ведется как и по учету резервного капитала в журнале-ордере № 12.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств добавочного капитала.

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются.

Уменьшение добавочного капитала допускается только в следующих случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов в результате их переоценки;

- направления средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала организации;
- возникновения отрицательных курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала организации;
- распределения средств добавочного капитала между учредителями организации.

Рассмотрим типовые хозяйственные проводки:

Д 01 «Основные средства»;

К 83 «Добавочный капитал» – отражено увеличение стоимости основных средств по переоценке;

Д 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»;

К 83 «Добавочный капитал» – отражена сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций при продаже по цене, превышающей их номинальную стоимость (эмиссионный доход);

Д 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»;

К 83 «Добавочный капитал» – отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации;

Д 83 «Добавочный капитал»;

К 01 «Основные средства» – отражено уменьшение стоимости основных средств в результате их переоценки (уценки);

Д 83 «Добавочный капитал»;

К 80 «Уставный капитал» – часть средств добавочного капитала направлена на увеличение уставного капитала организации;

Д 83 «Добавочный капитал»;

К 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» – отражено распределение средств добавочного капитала между учредителями организации;

Д 83 «Добавочный капитал»;

К 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» – отражена отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации.

14.4. Учет нераспределенной прибыли

Главной целью любой организации является получение прибыли, являющейся главным источником финансирования ее хозяйственной деятельности, а также главным источником расширенного воспроизводства капитала.

Конечный финансовый результат деятельности организации, уменьшенный на сумму начисленного налога на прибыль и суммы налоговых санкций, называют *нераспределенной (чистой) прибылью* организации. Она может быть использована на любые цели, предусмотренные нормативными актами предприятия.

Для обобщения информации о полученной нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предусмотрен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет активно-пассивный.

Сальдо счета показывает сумму нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало отчетного периода.

Оборот по кредиту счета показывает сумму нераспределенной прибыли отчетного периода и прошлых лет.

Оборот по дебету счета показывает сумму непокрытого убытка отчетного года и прошлых лет.

На этом счете накапливается сумма невыплаченных дивидендов либо нераспределенной прибыли. Кроме того, из средств нераспределенной прибыли могут создаваться фонды различного назначения: потребления и накопления, хотя их создание не считается обязательным для организации.

Средства фонда накопления, как правило, используются для финансирования капитальных вложений предприятия и инвестиционной деятельности, направленной, главным образом, на новое строительство, а также реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение действующих основных производственных фондов предприятия.

Средства фонда потребления расходуются, как правило, на материальное стимулирование персонала и социальное развитие предприятия.

Созданные средства фонда потребления и накопления отражаются на отдельном субсчете, открытом к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) формируется и отражается в течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки».

В рамках реформации баланса по окончании отчетного года заключительными оборотами декабря сумма чистой прибыли списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

К счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» рекомендуется открывать два субсчета, например:

84/1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»;

84/2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Распределение средств нераспределенной прибыли осуществляется на основании решения общего собрания АО.

Чистая прибыль организации может быть направлена на:

- выплату дивидендов учредителям организации;
- формирование резервного капитала;
- покрытие убытков прошлых лет;
- формирование фондов специального назначения: потребления и накопления.

Рассмотрим основные типовые проводки по учету средств нераспределенной прибыли (непокрытого убытка):

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75/2 «Расчеты с учредителями по выплате доходов» – начислены дивиденды акционерам (учредителям) как состоящим, так и не состоящим в штате предприятия;

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

К 82 «Резервный капитал» – нераспределенная прибыль направлена на пополнение резервного капитала;

Д 84/1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»;

К 84/2 «Непокрытый убыток прошлых лет» – нераспределенная прибыль отчетного года направлена на погашение убытков прошлых лет;

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

К 80 «Уставный капитал» – часть чистой прибыли направлена на увеличение уставного капитала организации;

Д 80 «Уставный капитал»;

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – отражено уменьшение уставного капитала с целью приведения его в соответствие с размерами чистых активов организации;

Д 82 «Резервный капитал»;

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – отражено погашение убытка за счет средств резервного капитала;

Д 99 «Прибыли и убытки»;

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – заключительными оборотами декабря определена сумма нераспределенной прибыли отчетного года;

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

К 99 «Прибыли и убытки» – заключительными оборотами декабря определена сумма чистого убытка отчетного года.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

14.5. Налоговые аспекты учета собственного капитала организации

Налоговые аспекты учета средств целевого финансирования. Приобретаемое имущество и иные материальные ценности за счет средств источников целевого финансирования оплачиваются с учетом НДС, который к вычету у покупателя не принимается.

Для целей налогообложения прибыли основные средства, приобретенные (сооруженные) с использованием бюджетных средств целевого финансирования, не включаются в состав амортизируемого имущества.

Таким образом, для целей бухгалтерского учета учитывается сумма амортизации со всей стоимости объекта основных средств, а для целей налогообложения прибыли не учитывается амортизация, приходящаяся на часть стоимости объекта основных средств, оплаченной за счет бюджетных средств.

Для целей налогообложения прибыли сумма полученных организацией бюджетных средств учитывается единовременно на дату фактического поступления этих средств.

Налоговые аспекты учета уставного капитала организации. Налоговым кодексом установлено, что доходы в виде денежных средств и иного имущества, полученные в виде вкладов в уставный капитал, признаются доходами, не облагаемыми налогом на прибыль.

Стоимость таких объектов определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество с учетом дополнительных расходов, возникающих у передающей стороны при условии, что эти расходы определены в качестве вклада в уставный капитал.

В соответствии с п. 3 ст. 39 НК передача имущества в уставный капитал других организаций не признается реализацией. Поэтому передача имущества в уставный капитал не облагается НДС.

В связи с тем, что операции по передаче имущества в уставный капитал другой организации не признаются объектом обложения НДС, то суммы НДС, уплаченные при их приобретении, не подлежат вычету.

Когда организации заранее известно, что приобретаемое имущество предназначено для передачи в уставный капитал другой организации, то суммы НДС, предъявленные организации при его приобретении, должны быть учтены в стоимости имущества при его принятии к бухгалтерскому учету.

Если же передающая организация использовала ранее приобретенное имущество в производственной деятельности и произвела по нему вычет НДС, а затем решила передать его в уставный капитал другой организации, то она должна восстановить суммы НДС, ранее предъявленные по нему к вычету.

Применительно к материально-производственным запасам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере всей суммы, ранее предъявленной к вычету.

Применительно к основным средствам и нематериальным активам у передающей стороны подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной их остаточной стоимости.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемого имущества и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

Суммы НДС, которые восстанавливаются передающей организацией, подлежат вычетам у организации, получившей в счет оплаты долей и акций имущество, при условии использования полученного имущества для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС. При этом НДС, подлежащий вычету, отражается проводкой (согласно письму Минфина России от 30 октября 2006 г. № 07-05-06/262):

Д 19 «НДС по приобретенным ценностям»;

К 83 «Добавочный капитал».

С 1 января 2008 г. доходы в виде сумм НДС, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (подп. 3 п. 1 ст. 251 НК).