

**М.А. ШАДРИНА**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ  
РЕКОМЕНДАЦИИ  
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ  
УЧЕТУ СОБСТВЕННОГО  
КАПИТАЛА**

**УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ**

НП «Институт профессиональных бухгалтеров  
Московского региона»

Москва  
2020

**УДК 657**  
**ББК 65.05**  
**Ш16**

Рецензенты:

*И.А. Городецкая* — кандидат экономических наук, доцент, главный методолог по проблемам аудиторской деятельности АКГ «СТЕК»;

*Л.А. Дубовенко* — старший научный сотрудник Научно-исследовательского финансового института (НИФИ) Министерства финансов Российской Федерации;

*И.Н. Ложников* — доцент, член Президентского совета НП «ИПБ России», председатель Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, государственный советник Российской Федерации I класса, заслуженный экономист России;

*Н.В. Родителева* — главный специалист — эксперт Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, референт государственной гражданской службы I класса

**Шадрин М.А.**

**Ш16** Методические рекомендации по бухгалтерскому учету собственного капитала : учебно-методическое пособие / М.А. Шадрин. — Москва : НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона», 2020. — 98 с.

ISBN 978-5-6040799-2-8

В методических рекомендациях по бухгалтерскому учету собственного капитала раскрыт порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности операций с элементами собственного капитала: уставным капиталом, резервным, добавочным, нераспределенной прибылью и непокрытым убытком. Также уделено внимание учету капитала при реорганизации, банкротстве и ликвидации организации.

Методические рекомендации разработаны в соответствии с требованиями нормативных актов Российской Федерации по бухгалтерскому учету, действующих по состоянию на 31 декабря 2019 г.

Методические рекомендации не являются нормативным актом по бухгалтерскому учету. Настоящие методические рекомендации могут использоваться как собственниками, так и руководителями и специалистами организаций, осуществляющих формирование и использование собственного капитала (за исключением некоммерческих организаций, кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, организаций государственного сектора (государственных и муниципальных учреждений)).

УДК 657  
ББК 65.05

# Оглавление

<b>1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ. ТЕРМИНЫ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ .....</b>	<b>4</b>
<b>2. ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА УСТАВНОГО КАПИТАЛА .....</b>	<b>8</b>
<b>3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА .....</b>	<b>13</b>
3.1. Первичные документы по учету уставного капитала .....	14
3.2. Учет уставного капитала акционерных обществ .....	15
3.3. Учет уставного (складочного) капитала в обществах с ограниченной ответственностью .....	23
3.4. Бухгалтерский учет собственных акций и долей, выкупленных у акционеров, собственников.....	26
3.5. Учет паевого фонда в производственных кооперативах.....	28
<b>4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА .....</b>	<b>32</b>
<b>5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА .....</b>	<b>35</b>
5.1. Учет добавочного капитала от эмиссионного дохода.....	38
5.2. Учет формирования и использования добавочного капитала от переоценки основных средств.....	40
5.3. Учет добавочного капитала от курсовых разниц .....	43
5.4. Учет добавочного капитала от прочих источников.....	45
5.5. Инвентаризация добавочного капитала .....	47
<b>6. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА) ...</b>	<b>48</b>
6.1. Учет формирования чистой прибыли.....	48
6.2. Учет распределения чистой прибыли .....	49
<b>7. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ, ЛИКВИДАЦИИ И БАНКРОТСТВЕ.....</b>	<b>55</b>
7.1. Формы реорганизации.....	56
7.2. Первичные документы при реорганизации .....	58
7.3. Учет собственного капитала при слиянии.....	59
7.4. Учет собственного капитала при разделении и выделении.....	65
7.5. Учет собственного капитала при ликвидации .....	67
7.6. Учет собственного капитала при банкротстве .....	72
<b>8. РАСКРЫТИЕ В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ О КАПИТАЛЕ ОРГАНИЗАЦИИ .....</b>	<b>75</b>
<b>Приложения.....</b>	<b>84</b>
<i>Приложение 1. Нормативные и правовые акты .....</i>	<i>84</i>
<i>Приложение 2. Корреспонденции счетов по учету собственного капитала.....</i>	<i>86</i>

# 1

## ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ. ТЕРМИНЫ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

1. Настоящие методические рекомендации по бухгалтерскому учету собственного капитала являются частью серии методических рекомендаций по бухгалтерскому учету, публикуемых НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона».

Настоящие методические рекомендации могут использоваться собственниками, членами ревизионных комиссий (ревизорами), руководителями, лицами, ответственными за оперативное корпоративное управление, бухгалтерами, аналитиками, сотрудниками отделов (служб) внутреннего контроля и аудита и иными лицами и специалистами, осуществляющими операции и контроль за операциями по формированию и использованию собственного капитала обществ с ограниченной ответственностью, акционерных обществ и производственных кооперативов.

Методические рекомендации содержат комплексную информацию о порядке бухгалтерского учета собственного капитала коммерческих организаций, за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций.

Методические рекомендации разработаны в соответствии с требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации по бухгалтерскому учету, действующих по состоянию на 31 декабря 2019 года.

В настоящих Методических рекомендациях не рассматриваются упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, применяемые экономическими субъектами в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. В методических рекомендациях используются следующие термины в значениях нормативных правовых актов, регулирующих образование, использование собственного капитала и его бухгалтерский учет.

**Акция** — эмиссионная ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации (ст. 2 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О рынке ценных бумаг»).

**Добавочный капитал** — часть собственного капитала организации, который показывает общую собственность всех участников организации. Сумма дооценки внеоборотных активов, проводимой в установленном порядке, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), и другие аналогичные суммы учитываются как добавочный капитал и отражаются в бухгалтерском балансе отдельно. (приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»).

**Дополнительный выпуск эмиссионных ценных бумаг (акций)** — совокупность ценных бумаг, размещаемых дополнительно к ранее размещенным ценным бумагам того же выпуска эмиссионных ценных бумаг (ст. 2 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О рынке ценных бумаг»).

**Дополнительный паевой взнос** — паевой взнос члена кооператива, вносимый им по своему желанию сверх обязательного паевого взноса, по которому он получает дивиденды (ст. 1 Федерального закона от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» (ред. от 02.08.2019)).

**Неделимый фонд кооператива** — часть имущества кооператива, не подлежащая в период существования кооператива разделу на паи членов кооператива и ассоциированных членов кооператива или выплате при прекращении ими членства в кооперативе и используемая на цели, определенные уставом кооператива (Федеральный закон «О производственных кооперативах» от 08.05.1996 № 41-ФЗ (последняя редакция)).

**Нераспределенная прибыль (также чистая прибыль)** — конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения (приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»).

**Оплаченный уставный (складочный) капитал** — это суммы, фактически поступившие от учредителей в счет вкладов в уставный (складочный) капитал.

**Паевой фонд** кооператива определяет минимальный размер имущества кооператива, гарантирующего интересы его кредиторов

(ст. 10 Федерального закона от 08.05.1996 № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» (ред. от 02.08.2019)).

**Пай** — часть имущества кооператива, отражающая размер участия члена кооператива или ассоциированного члена кооператива в образовании имущества кооператива и учитываемая в стоимостном выражении. Пай члена кооператива складывается из его паевого взноса и приращенного пая. Пай ассоциированного члена кооператива равен его паевому взносу (ст. 1 Федерального закона от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» (ред. от 02.08.2019)).

**Приращенный пай** — часть пая члена кооператива, сформированная сверх его паевого взноса за счет кооперативных выплат или иных средств кооператива и погашаемая в порядке, предусмотренном настоящим Федеральным законом (ст. 1 Федерального закона от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» (ред. от 02.08.2019)).

**Паевой взнос** — имущественный взнос члена кооператива или ассоциированного члена кооператива в паевой фонд кооператива деньгами, земельными участками, земельными и имущественными долями либо иным имуществом или имущественными правами, имеющими денежную оценку (ст. 1 Федерального закона от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» (ред. от 02.08.2019)).

Паевым взносом члена кооператива могут быть деньги, ценные бумаги, иное имущество, в том числе и имущественные права, а также иные объекты гражданских прав (ст. 10 Федерального закона от 08.05.1996 № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» (ред. от 02.08.2019)).

**Резервный капитал** — размер имущества предприятия, который предназначен для размещения в нем нераспределенной прибыли, для покрытия убытков, погашения облигаций и выкупа акций предприятия.

**Собственный капитал** — разница между активами и обязательствами организации. Основными компонентами собственного капитала являются: уставный, добавочный и резервный капитал, а также нераспределенная прибыль. Собственный капитал — основа финансовой устойчивости и стабильного функционирования организации.

В составе собственного капитала организации учитываются уставный, добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы (приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению

бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»).

**Уставный капитал** — это сумма средств, первоначально инвестированных собственниками для обеспечения уставной деятельности организации; уставный капитал определяет минимальный размер имущества юридического лица. Уставный капитал определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Размер уставного капитала общества не может быть менее суммы, определенной законом.

**Капитал** представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. При определении финансового положения организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами («Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России» (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997)).

**Чистые активы** в общем виде представляют собой балансовую стоимость имущества организации, уменьшенную на сумму ее обязательств. Стоимость чистых активов определяется как разность между величиной принимаемых к расчету активов организации и величиной принимаемых к расчету обязательств организации. Объекты бухгалтерского учета, учитываемые организацией на забалансовых счетах, при определении стоимости чистых активов к расчету не принимаются (приказ Минфина России от 28.08.2014 № 84н (ред. от 21.02.2018) «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов»).

**Эмиссионный доход** — сумма дооценки внеоборотных активов, проводимой в установленном порядке, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»).

## 2

# ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА УСТАВНОГО КАПИТАЛА

3. В Российской Федерации порядок формирования и изменения уставного и резервного капиталов организации регламентированы действующим законодательством Российской Федерации, в частности Гражданским кодексом РФ, федеральными законами «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью». В Российской Федерации применяется «юридическая концепция поддержания капитала», т.е. составляющие собственного капитала организации при ее эффективной работе (наличии прибыли, положительных чистых активов) не должны использоваться для потребительских целей, за исключением выплаты дивидендов.

4. Коммерческие организации для осуществления своей деятельности и достижения основных целей должны обладать уставным капиталом, образующим имущественную базу его деятельности и гарантирующим интересы кредиторов. Минимальный размер уставных капиталов хозяйственных обществ определяется законами о хозяйственных обществах. Так, федеральный закон «Об акционерных обществах» устанавливает минимальный размер уставного капитала для публичных и непубличных акционерных обществ, федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» устанавливает минимальный размер уставного капитала для общества с ограниченной ответственностью.

С позиции правового регулирования в качестве основных этапов выделяют:

1) принятие учредителями (участниками) общества с ограниченной ответственностью решения по вопросу о формировании у общества уставного капитала и установление необходимых сведений об уставном капитале общества с ограниченной ответственностью в учредительных документах (Устав);

2) оплата уставного капитала общества;

3) государственная регистрация общества при создании или государственная регистрация изменений, вносимых в учредительные документы общества при увеличении размера его уставного капитала.



5. Государственная регистрация является одним из основных этапов формирования уставного капитала коммерческой организации, так как до государственной регистрации юридического лица нельзя считать, что уставный капитал принадлежит этому обществу, так как само общество еще не создано. В случае изменения уставного капитала при его увеличении, происходит внесение изменений в учредительные документы общества, которые вступают в силу для третьих лиц с момента их государственной регистрации. Датой государственной регистрации считается момент внесения регистрирующим органом соответствующей записи в ЕГРЮЛ. Именно на эту дату в бухгалтерском учете отражаются все операции, связанные с формированием и изменением уставного капитала.

6. Непубличное общество приобретает статус публичного общества (публичный статус) путем внесения в устав общества изменений, содержащих указание на то, что общество является публичным. Статус публичной (ПАО) организация может получить после обязательного прохождения всех этапов создания акционерного общества. Если непубличное акционерное общество планирует приобрести статус публичного, согласно статье 7.1 в ФЗ об АО, то оно должно пройти следующие этапы:

- внесение сведений о публичности в Устав общества;
- регистрация проспекта акций в Банке России;
- заключение договора о листинге ценных бумаг и ведении реестра;
- раскрытие информации о публичности путем указания об этом в фирменном наименовании и внесение в ЕГРЮЛ.

Акции и ценные бумаги, конвертируемые в акции, размещаются путем открытой подписки и публично обращаются в обороте. Публичное акционерное общество (ПАО) обязано внести в ЕГРЮЛ информацию о том, что оно является публичным. После выполнения указанного требования хозяйствующий субъект, имеющий зарегистрированное фирменное наименование, отражающее публичный характер, вправе размещать акции путем открытой подписки. Особенностью ведения реестра публичных акционерных обществ является требование обязательной независимости реестродержателя. ПАО обязано предоставить ведение реестра держателей акций независимой организации, которая имеет предусмотренную законом лицензию.

Увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (далее — ООО) допускается после полной оплаты всех его долей.

Если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества с ограниченной ответственностью или акционерного общества окажется меньше его уставного капитала, общество в порядке и в срок, которые предусмотрены законами, обязано увеличить стоимость чистых активов до размера уставного капитала или зарегистрировать в установленном порядке уменьшение уставного капитала. Если стоимость указанных активов общества становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.

Уменьшение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью допускается после уведомления всех его кредиторов. В этом случае кредиторы вправе потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения им убытков.

7. Учредительным документом производственного кооператива является его устав, утвержденный общим собранием его членов. Правовые акты не предъявляют требований к минимальному размеру паевого фонда кооператива. Число членов кооператива не должно быть менее пяти. В случае вступления в производственный кооператив новых пайщиков или в связи с покупкой паев у бывших пайщиков необходимо внести изменения в учредительные документы и в связи с этим внести изменения в ЕГРЮЛ.

Оценка паевого взноса при его внесении в неденежной форме проводится при образовании кооператива по взаимной договоренности членов кооператива на основе сложившихся на рынке цен, а при вступлении в кооператив новых членов комиссией, назначаемой правлением кооператива. Оценка паевого взноса, превышающего 25 тыс. рублей, должна быть произведена независимым оценщиком. При этом каждый член производственного кооператива обязан внести к моменту регистрации кооператива не менее десяти процентов паевого взноса, а остальную часть в течение года с момента государственной регистрации кооператива.

Бухгалтерский учет операций по формированию, изменению и использованию собственного капитала ведется в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Перечень нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета собственного капитала, приведен в приложении № 1.

Таблица 2.1

**Основные параметры, действующие при формировании  
уставного капитала коммерческих организаций**

Организационно-правовая форма	Вид уставного капитала	Минимальный размер уставного капитала, руб.	Размер первоначального взноса в уставный капитал	Предельный срок погашения задолженности по взносам в уставный капитал	Правовое основание
Публичное акционерное общество	Уставный капитал	100 000	50% (при учреждении оплата в течение трех месяцев с момента регистрации)	Один год (с момента государственной регистрации)	Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ, ст. 26, п. 1 ст. 34
Непубличное акционерное общество	Уставный капитал	10 000	50% (при учреждении оплата в течение трех месяцев с момента регистрации)	Один год (с момента государственной регистрации)	Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ, ст. 26, п. 1 ст. 34
Общество с ограниченной ответственностью	Уставный капитал	10 000	100% (оплата в течение четырех месяцев с момента государственной регистрации)	Не более четырех месяцев (с момента государственной регистрации)	Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ, п. 1 ст. 14, п. 1, 2 ст. 16
Производственный кооператив	Паевой фонд	Устанавливается участниками	10% (оплата на момент государственной регистрации)	Один год (с момента государственной регистрации)	Федеральный закон от 08.05.1996 № 41-ФЗ, п. 1 ст. 10
Сельскохозяйственная производственная кооперация	Паевой фонд	Устанавливается участниками	10% (оплата на момент государственной регистрации)	Один год (с момента государственной регистрации)	Федеральный закон от 08.12.1995 № 193-ФЗ, п. 7 ст. 35

8. В соответствии со ст. 35 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» в обществе создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% от его уставного капитала. Резервный фонд общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5% от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества. Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный фонд не может быть использован для иных целей. В соответствии со ст. 30 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон об ООО) общество может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом общества. Перечень создаваемых фондов, порядок их формирования и использования Закон об ООО не регулирует. Решение собрания собственников является основанием для записей в бухгалтерском учете и может быть оформлено также протоколом.

9. В соответствии со ст. 11 Федерального закона от 08.05.1996 № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» уставом кооператива может быть установлено, что определенная часть принадлежащего кооперативу имущества составляет неделимый фонд кооператива, используемый в целях, определяемых уставом кооператива. Решение об образовании неделимого фонда кооператива принимается по единогласному решению членов кооператива, если уставом кооператива не предусмотрено иное. Решение является основанием для записей в бухгалтерском учете. Имущество, составляющее неделимый фонд кооператива, не включается в паи членов кооператива. На указанное имущество не может быть обращено взыскание по личным долгам члена кооператива. Уставом кооператива могут быть предусмотрены иные образуемые кооперативом фонды.

### 3

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

10. Уставный капитал представляет собой имущественную основу деятельности организации и определенного минимума имущества, гарантирующего интересы кредиторов. Уставный капитал — условная величина, обозначающая сумму номинальных стоимостей всех распределенных между участниками акций (долей). Размер уставного капитала общества не может быть менее суммы, определенной законом и зависит от правовой формы общества.

Хозяйственными обществами признаются корпоративные коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным капиталом. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе деятельности, принадлежит на праве собственности хозяйственному товариществу или обществу.

Юридические лица, за исключением хозяйственных товариществ и государственных корпораций, действуют на основании уставов, которые утверждаются их учредителями (участниками). Хозяйственное товарищество действует на основании учредительного договора, который заключается его учредителями (участниками).

При оплате уставного капитала хозяйственного общества должны быть внесены денежные средства в сумме не ниже минимального размера уставного капитала. Денежная оценка неденежного вклада в уставный капитал хозяйственного общества должна быть проведена независимым оценщиком. Участники хозяйственного общества не вправе определять денежную оценку неденежного вклада в размере, превышающем сумму оценки, определенную независимым оценщиком.

В случае недостаточности имущества общества его участники и независимый оценщик в течение пяти лет с момента государственной регистрации общества или внесения в его устав соответствующих изменений солидарно несут субсидиарную ответственность по обязательствам общества в пределах суммы, на которую превышена оценка имущества, внесенного в уставный капитал.

Денежная оценка имущества, вносимого для оплаты долей в уставном капитале общества, утверждается решением общего со-

брания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно. Если номинальная стоимость или увеличение номинальной стоимости доли участника общества с ограниченной ответственностью в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежными средствами, составляет более чем 20 тыс. рублей, в целях определения стоимости этого имущества должен привлекаться независимый оценщик.

Изменение уставного капитала общества путем приобретения и погашения части акций допускается, если такая возможность предусмотрена уставом общества.

### **3.1. ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ ПО УЧЕТУ УСТАВНОГО КАПИТАЛА**

11. Операции по вкладам в уставный капитал отражаются в бухгалтерском учете на основании первичных документов. Все формы первичных учетных документов определяются руководителем экономического субъекта и разрабатываются лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. При разработке собственных первичных учетных документов организации имеют право в качестве образца использовать и унифицированные формы, ранее утвержденные Росстатом, закрепив их в составе учетной политики для целей бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они содержат обязательные реквизиты, указанные в ч. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». При составлении собственных документов следует также соблюдать правила по оформлению документов, приведенные в ГОСТ Р 6.30-2003 «Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов».

Первичными документами по учету капитала могут быть: устав, выписки из ЕГРЮЛ, выписка банка, приходные кассовые ордера, акт приемки-передачи основных средства и НМА, передаточный акт, накладные, акт оценки вносимого имущества, бухгалтерские справки, счета-фактуры, договоры простого товарищества, передаточные акты, договоры по реорганизации юридических лиц.

В особых случаях, когда осуществляется передача активов в счет оплаты уставного капитала, необходимо наличие следующих документов:

- Свидетельство на право собственности на объект недвижимости;

- Договор об отчуждении исключительного права или лицензионный договор;
- Выписка из реестра акционеров или по счету депо в случае учета прав на акции у депозитария.

### **3.2. УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВ**

12. Уставный капитал акционерного общества состоит из суммы номиналов акций.

Акции могут быть обыкновенными и привилегированными.

Обыкновенная акция — это акция, предоставляющая ее владельцу следующие права:

- право голоса ее владельцу на общем собрании акционерного общества;
- на участие в управлении акционерным обществом путем участия в работе его общего собрания и возможности выбора в состав тех или иных органов управления им;
- на долю имущества, остающегося в результате прекращения деятельности акционерного общества по каким-либо причинам, пропорционально имеющемуся у акционера числу акций;
- свободно распоряжаться акцией, т.е. право купить и продать ее, дарить, завещать, отдавать в залог, обменивать и т.п.;
- на преимущественное приобретение новых эмиссий данного акционерного общества пропорционально имеющемуся у него числу акций;
- другие права согласно уставу акционерного общества.

Привилегированная акция — это обыкновенная акция, владелец которой вместо права голоса имеет право на получение фиксированного дивиденда и преимущественное по сравнению с владельцем обыкновенной акции право на часть имущества в случае ликвидации акционерного общества.

По привилегированным акциям выплачивается фиксированный дивиденд. Привилегированная акция не дает ее владельцу права голоса, при этом она гарантирует фиксированный доход независимо от результатов хозяйственной деятельности акционерного общества. Дивиденды по привилегированным акциям выплачиваются до выплаты дивидендов по обыкновенным акциям. Привилегированные акции дают право голоса в том случае, если дивиденды на них не объявлялись определенное число раз. При ликвидации общества владельцы привилегированных акций имеют преимущественные права на оставшиеся активы. Привилегированных акций

по стоимости может быть выпущено не более 25% установленного размера уставного капитала.

13. В бухгалтерском учете информация об уставном капитале акционерного общества формируется на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Уставный капитал отражается в сумме номинальной стоимости предназначенных к размещению акций и отражается записью Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал», Кредит 80 «Уставный капитал». Аналитический учет по пассивному счету 80 «Уставный капитал» в акционерных обществах должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить сбор информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций в целях правильного отражения оплаченного уставного капитала.

14. Для формирования информации по размещению акций организации к счету 80 «Уставный капитал» может быть открыт субсчет «Размещенные акции» (при закрытой подписке на акции) или субсчет «Объявленные акции» (при открытой подписке). Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» также должен обеспечивать пользователей информацией по видам акций и по стадиям формирования уставного капитала. Также субсчета могут открываться по этапам формирования уставного капитала. Внутри основных видов акций аналитический учет организуется по выпускам акций. На аналитических счетах необходимо учитывать государственный регистрационный номер выпуска, номинальную стоимость, количество акций и общую сумму выпуска акций по номинальной стоимости.

15. Информация о расчетах с учредителями организации формируется на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». По счету 75 аналитический учет должен содержать информацию о фактическом погашении каждым из акционеров стоимости размещенных акций. Для этой цели аналитический учет расчетов по счету 75 «Расчеты с учредителями» организуется по каждому физическому (юридическому) лицу — участнику.

16. Уставом общества может быть определено и количество акций, которые общество вправе размещать дополнительно (объявленные акции) к уже размещенным акциям. Акции, выпущенные для размещения среди акционеров, как первичные, так и дополнительные (объявленные акции), формируют объявленный капитал, на который производится подписка. Подписка на акции выражает намерение акционеров их приобрести. Акции, на которые была



произведена подписка, формируют подписной капитал. Оплаченный капитал формируют выкупленные в установленный срок акции. Если акции, на которые была проведена подписка, не выкуплены в установленный срок, право собственности на них переходит к обществу. Общество вправе их реализовать другим акционерам по цене не ниже номинальной стоимости. В противном случае акции изымаются из обращения и в последующем аннулируются и представляют собой изъятый капитал. Аннулирование акций связано с уменьшением уставного капитала, а любые изменения в уставном капитале вносятся в учредительные документы, которые должны пройти перерегистрацию.

Размещенный капитал акционерного общества состоит из приобретенных и полностью оплаченных акций, поэтому акционерный капитал при наличии у общества выкупленных собственных акций распределяется на акции, находящиеся в обращении, и выкупленные собственные акции.

17. С учетом этапов формирования уставного капитала к счету 80 «Уставный капитал» могут быть открыты следующие субсчета:

- 80-1 «Объявленный капитал» (80-1-1 «Обыкновенные акции», 80-1-2 «Привилегированные акции»);
- 80-2 «Подписной капитал» (80-2-1 «Обыкновенные акции», 80-2-2 «Привилегированные акции»);
- 80-3 «Оплаченный капитал»; (80-3-1 «Обыкновенные акции», 80-3-2 «Привилегированные акции»);
- 80-4 «Изъятый капитал».

18. В бухгалтерском аналитическом учете акционерного общества к счету 80 «Уставный капитал» в том числе могут быть открыты субсубсчета для отдельного учета по видам акций, а именно «Обыкновенные акции», «Привилегированные акции». Внутри основных видов акций аналитический учет организуется по выпускам акций. На аналитических счетах также необходимо учесть государственный регистрационный номер выпуска, номинальную стоимость, количество акций и общую сумму выпуска акций по номинальной стоимости.

При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи на счетах:

- на дату государственной регистрации выпущенные акции отражаются записью: Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал», Кредит 80-1 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал» — отражен уставный капитал акционерного

общества в сумме номинальной стоимости предназначенных к размещению акций;

- на дату утверждения отчета об итогах выпуска акций в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет 80-1 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал», Кредит 80-2 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал», — отражена стоимость акций, на которые подписались акционеры;

- на дату оплаты акций отражается оплата стоимости размещенных акций записью:

Дебет 80-2 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал», Кредит 80-3 «Уставный капитал», субсчет «Оплаченный капитал», — стоимость оплаченных акций отражена в составе оплаченного капитала.

В том случае, если акционеры не подписались на часть выпущенных акций и при этом акции не были размещены среди акционеров, то на сумму неразмещенных акций после перерегистрации учредительных документов в бухгалтерском учете делаются записи: Дебет 80-1 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал», Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал», — аннулированы акции, на которые не была произведена подписка.

19. В процессе деятельности акционерное общество может изменять размер уставного капитала исходя из требований действующего законодательства и соображений экономического характера.

Увеличение уставного капитала акционерного общества, в соответствии со ст. 28 Закона «Об акционерных обществах», осуществляется двумя способами:

- 1) увеличением номинальной стоимости размещенных акций;
- 2) выпуском дополнительных акций.

В каждом из вышеуказанных случаев увеличение уставного капитала возможно только после полной оплаты ранее объявленного уставного капитала и всех зарегистрированных выпусков эмиссионных ценных бумаг.

Решение учредителей об увеличении уставного капитала утверждается общим собранием акционеров.

20. Увеличение уставного капитала организации в бухгалтерском учете отражается только после внесения изменений в учредительные документы и их регистрации в порядке, установленном действующим законодательством.

Увеличение уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости акции может быть произведено только за счет имущества организации.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал за счет увеличения номинальной стоимости акций, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов и суммой уставного капитала и резервного фонда организации. Для расчета используются данные бухгалтерской отчетности (срок представления которой наступил) за последний квартал, предшествующий дате подачи документов на госрегистрацию выпуска акций.

### Пример 1

Уставный капитал ПАО «Вектор Плюс» равен 3 500 000 руб. и состоит из 100 обыкновенных акций номинальной стоимостью 35 000 руб. каждая. Для привлечения дополнительных средств советом директоров принято решение об увеличении уставного капитала на 500 000 руб. путем увеличения номинала каждой акции на 500 руб. Источником увеличения согласно решения общего собрания акционеров является чистая прибыль общества.

В бухгалтерском учете ПАО «Вектор Плюс» следует произвести следующие записи (табл. 3.1).

Таблица 3.1

### Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичные документы
	Д-т	К-т		
Увеличение уставного капитала за счет средств нераспределенной прибыли на дату принятия решения об увеличении уставного капитала	84	75	500 000	Решение собственников, бухгалтерская справка-расчет
Отражение увеличения уставного капитала на дату регистрации, внесения изменений в учредительные документы	75	80	500 000	Выписка из ЕГРЮЛ

### Пример 2

Уставный капитал ПАО «Вектор Плюс» равен 3 500 000 руб. и состоит из 100 обыкновенных акций номинальной стоимостью 35 000 руб. каждая. Для привлечения дополнительных средств советом директоров принято решение об увеличении уставного капитала на 500 000 руб. путем дополнительной эмиссии. Дополнительно эмитированные акции приобретены в день первичного размещения.

В бухгалтерском учете ПАО «Вектор Плюс» следует произвести следующие записи (табл. 3.2).

Таблица 3.2

## Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Отражена задолженность учредителей по взносам в уставный капитал после государственной регистрации изменений в учредительных документах	75-1	80-1 субсчет «Объявленный капитал»	500 000	Выписка из ЕГРЮЛ
Отражены результаты подписки на акции	80-1 «Объявленный капитал»	80-2 «Подписной капитал»	500 000	Бухгалтерская справка, отчеты биржи (андеррайтера)
Поступили денежные средства на расчетный счет в оплату дополнительно размещенных акций	51	75-1	500 000	Выписка банка
Отражена сумма оплаченного капитала	80-2 «Подписной капитал»	80-3 «Оплаченный капитал»	500 000	Бухгалтерская справка, отчеты биржи (андеррайтера)

21. Уменьшение уставного капитала по решению акционеров производится путем снижения номинальной стоимости акций или их числа. Акционерное общество вправе уменьшать свой уставный капитал, если в результате такого уменьшения его размер не станет меньше минимального размера уставного капитала на дату представления документов для государственной регистрации соответствующих изменений в уставе. Решение об уменьшении уставного капитала общества путем уменьшения номинальной стоимости акций или приобретения части акций в целях сокращения их общего количества и о внесении соответствующих изменений в устав общества принимается общим собранием акционеров. При уменьшении уставного капитала путем снижения номинальной стоимости акций проводится эмиссия новых акций (меньшей номинальной стоимости), которые размещаются в результате конвертации (обмена), на находящиеся в обращении акции (большой номинальной стоимости).

В решении о размещении акций, размещаемых путем конвертации в акции той же категории (типа) с меньшей номинальной стоимостью, должны быть определены:

- категории (типы) акций, номинальная стоимость которых уменьшается;
- номинальная стоимость акций каждой такой категории (типа) после уменьшения;
- способ размещения акций — конвертация акций в акции той же категории (типа) с меньшей номинальной стоимостью;
- иные условия размещения акций, включая дату конвертации или порядок ее определения.

Записи по счету 80 «Уставный капитал» в случае уменьшения размера уставного капитала производятся только после внесения соответствующих изменений в устав акционерного общества и их государственной регистрации.

### Пример 3

В соответствии с решением общего собрания акционеров ПАО «Вектор Плюс» уставный капитал уменьшается на 2 000 000 руб. путем конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимостью. Сумма уменьшения уставного капитала выплачивается акционерам в процессе конвертации акций. Выплату производит агент (регистратор), стоимость услуг которого составляет 48 000 руб., включая НДС 20%.

В бухгалтерском учете ПАО «Вектор Плюс» будут произведены следующие записи (табл. 3.3).

Таблица 3.3

#### Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Отражено уменьшение уставного капитала	80-3	75-1	2 000 000	Выписка из ЕГРЮЛ
Перечислены агенту денежные средства, подлежащие выплате акционерам при конвертации акций, а также агентское вознаграждение	76	51	2 048 000	Выписка банка
Погашена задолженность акционерам по выплате стоимости акций	75-1	76	2 000 000	Бухгалтерская справка-расчет

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Учтена сумма агентского вознаграждения регистратора	91-2	76	40 000	Счет, акт, Бухгалтерская справка-расчет
Отражен «входящий» НДС с суммы вознаграждения регистратора	19	76	8 000	Счет-фактура
Отражен НДС в составе прочих расходов	91-2	19	8 000	Бухгалтерская справка-расчет

Уменьшения уставного капитала в результате выкупа акций производится с учетом того, что выкуп акций обществом осуществляется по цене, определенной советом директоров (наблюдательным советом) общества, но не ниже рыночной стоимости, которая должна быть определена независимым оценщиком без учета ее изменения в результате действий общества, повлекших возникновение права требования оценки и выкупа акций.

#### Пример 4

Согласно решению совета директоров АО «Миромакс» приобретает у акционеров и погашает 1000 собственных акций. Их номинальная стоимость составляет 2000 руб. за акцию, а рыночная (выкупная) стоимость составила — 5000 руб. В бухгалтерском учете АО «Миромакс» будут произведены следующие записи (табл. 3.4).

Таблица 3.4

#### Корреспонденции счетов

Содержание операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Выплачены денежные средства за акции, выкупаемые по требованию акционеров, голосовавших против слияния (1000 штук × 5000 руб.)	75-1	51	5 000 000	Выписка банка по расчетному счету

Содержание операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Приняты к учету собственные акции, выкупленные у акционеров	81	75-1	5 000 000	Выписка из реестра акционеров, бухгалтерская справка-расчет
После государственной регистрации уменьшения уставного капитала ОАО				
Отражено погашение акций, выкупленных у акционеров, по номинальной стоимости (1000 штук × 2000 руб.)	80	81	2 000 000	Выписка из реестра акционеров, зарегистрированные изменения в учредительных документах
Отражен расход в сумме превышения затрат на выкуп акций над их номинальной стоимостью (1000 × (5000 – 2000))	91-2	81	3 000 000	Выписка из реестра акционеров, бухгалтерская справка-расчет

### **3.3. УЧЕТ УСТАВНОГО (СКЛАДЧОГО) КАПИТАЛА В ОБЩЕСТВАХ С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ**

22. Обществом с ограниченной ответственностью (ООО) согласно ст. 87 ГК РФ признается хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на доли. Участники ООО не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им долей. Общество действует на основании утвержденного его учредителями (участниками) устава общества либо типового устава<sup>1</sup>, утвержденного уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти.

<sup>1</sup> С 24.06.2019 вступили в силу 36 типовых уставов, на основании которых могут действовать ООО, утвержденные приказом Минэкономразвития России от 01.08.2018 № 411.

23. Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью представляет собой суммарную номинальную стоимость всех долей его участников (п. 1 ст. 90 ГК РФ). В силу п. 1 ст. 14 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» размер уставного капитала определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Размер уставного капитала и номинальная стоимость долей участников общества определяются в рублях, при этом его максимальный размер законодательно не ограничен, а минимальный размер должен соответствовать требованиям законодательства, который должен обязательно вноситься денежными средствами. Если размер уставного капитала общества превышает минимальный размер, то сумма превышения может быть внесена не только денежными средствами, но и ценными бумагами, вещами, имущественными правами и иными правами, подлежащими денежной оценке.

24. Учет уставного капитал в обществах с ограниченной ответственностью также ведется на пассивном счете 80 «Уставный капитал», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

80-1 «Уставный капитал объявленный»;

80-2 «Уставный капитал оплаченный».

#### Пример 5

Одно юрлицо и два физических лица приняли решение о создании ООО, с уставным капиталом 400 000 руб. Доли распределились следующим образом:

- Юридическое лицо — 49% или 196 000 руб.;
- Физическое лицо 1 — 21% или 84 000 руб.;
- Физическое лицо 2 — 30% или 120 000 руб.

Юридическое лицо обязалось внести основное средство, рыночная стоимость которого оценена независимым оценщиком в 210 000 руб., физические лица — денежными средствами. Также условием внесения являлось то, что физические лица вносят свои средства в размере 50% сразу, и 50% в течение 4 месяцев с момента государственной регистрации.

Таблица 3.5

#### Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Отражена задолженность учредителя — юридического лица по вкладу в УК (на дату регистрации)	75-1	80-1	196 000	Выписка в ЕГРЮЛ



Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Отражена задолженность учредителя — физического лица 1 по вкладу в УК (на дату регистрации)	75-1	80-1	84 000	Выписка в ЕГРЮЛ
Отражена задолженность учредителя — физического лица 2 по вкладу в УК (на дату регистрации)	75-1	80-1	120 000	Выписка в ЕГРЮЛ
Внесены денежные средства учредителем — физическим лицом 1 (на дату оплаты)	51	75-1	42 000	Выписка банка
Перечислены денежные средства учредителем — физическим лицом 2 (на дату оплаты)	51	75-1	60 000	Выписка банка
Внесено основное средство юридическим лицом (на стоимость доли) (на дату оприходования внеоборотного актива) <sup>1</sup>	08	75-1	196 000	Акт приема-передачи ОС

Порядок формирования и использования добавочного капитала рассмотрен в разделе 5.

25. Если в установленный срок физические лица не оплатят свои доли, то общество принимает эти доли на свой баланс и учитывает их на счете 81. Для того чтобы неоплаченная доля перешла к обществу, должно быть принято решение единоличным исполнительным органом общества, на основании которого должна быть внесена запись в ЕГРЮЛ. В течение года после перехода доли или части доли по решению общего собрания участников доля должна быть распределена между участниками пропорционально их долям в уставном капитале или предложена для приобретения одному или нескольким участникам общества или третьим лицам

<sup>1</sup> В оценке по согласованной стоимости.

Таблица 3.6

**Корреспонденции счетов**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Отражены собственные доли, перешедшие к ООО (на дату принятия решения о выкупе)	81	75-1	102 000	Бухгалтерская справка
При уменьшении уставного капитала путем погашения долей, принадлежащих ООО (на дату регистрации изменений)	80-1	81	102 000	Выписка из ЕГРЮЛ

Таким образом по кредиту счета 80-2 «Оплаченный уставный капитал» будет отражено сальдо в размере 298 000 руб.

26. Если доля (часть доли), перешедшая к обществу, не была продана в течение одного года (не была распределена между другими участниками), то необходимо погасить ее и уменьшить размер уставного капитала на номинальную стоимость этой доли (части доли).

#### **3.4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ И ДОЛЕЙ, ВЫКУПЛЕННЫХ У АКЦИОНЕРОВ, СОБСТВЕННИКОВ**

27. Участник общества вправе выйти из общества путем отчуждения своей доли обществу независимо от согласия других его участников или общества, если это предусмотрено уставом общества. Аналогично акционер может предложить обществу выкупить его акции.

28. Для отражения таких операций предназначен счет 81 «Собственные акции (доли)», на котором обобщается информация о наличии и движении собственных акций (долей), выкупленных обществом у акционеров (собственников) для их последующей перепродажи или аннулирования. На дату перехода доли к обществу задолженность по выплате участнику действительной стоимости переходящей к обществу доли отражается по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями».

29. Продажа обществом доли (акций) третьему лицу(ам) может отражаться по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями», отдельный

субсчет, и кредиту счета 81. Отрицательная разница между продажной ценой доли и ее действительной стоимостью (по которой она отражена в учете) включается в состав прочих расходов организации (п. п. 11, 16 ПБУ 10/99). В бухгалтерском учете организации на сумму данной разницы производится запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», и кредиту счета 81.

### Пример 6

Действительная стоимость доли участника в уставном капитале ООО, определенная по данным бухгалтерской отчетности за последний отчетный период, предшествующий дню подачи участником заявления о выходе из ООО, составляет 300 000 руб. ООО выкупило долю Петрова за 300 000 руб. при ее номинальной стоимости в 150 000 руб. Далее через один месяц эта доля была продана Сидорову. По решению общего собрания участников доля реализована третьему лицу за 280 000 руб. Новый участник оплачивает вышеуказанную долю путем перечисления денежных средств на расчетный счет организации.

Таблица 3.7

### Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Причисляется Петрову	81	75-2	300 000	Решение участников, бухгалтерская справка-расчет
Удержан НДФЛ 13%	75-2	68	39 000	Регистр НДФЛ
Выплачены денежные средства Петрову	75-2	51	261 000	Выписка банка
Отражена стоимость доли при реализации ее покупателю Сидорову	75-1	81	280 000	Бухгалтерская справка-расчет
На суммы превышения действительной стоимости над стоимостью продажи	91-2	81	20 000	Бухгалтерская справка-расчет
Получены денежные средства от покупателя доли	51	75-1	280 000	Выписка банка

30. При аннулировании выкупленных акционерным обществом собственных акций после выполнения всех необходимых процедур счет 81 «Собственные акции (доли)» кредитуется в корреспонденции с дебетом счета 80 «Уставный капитал». Возникающая при этом разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и их номинальной стоимостью относится со счета 81 «Собственные акции (доли)» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

### **3.5. УЧЕТ ПАЕВОГО ФОНДА В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВАХ**

31. Производственным кооперативом признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной и иной хозяйственной деятельности, основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов. Учредительным документом кооператива может быть предусмотрено участие в его деятельности юридических лиц. Производственный кооператив является коммерческой организацией.

32. Паевой фонд формируется кооперативом за счет обязательных взносов членов кооператива в виде денежных средств и имущества (в том числе имущественных прав и прочих объектов гражданских прав, не оговоренных в законодательстве) и при присоединении части полученной в процессе деятельности прибыли. Формирование паевого фонда отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету счетов учета денежных средств и другого имущества, внесенного в паевой фонд.

33. Размер паевого взноса определяется исходя из паевого фонда кооператива. Паевой фонд должен быть равен стоимости имущества кооператива, уменьшенной на величину неделимых фондов, предусмотренных уставом. Например, к неделимому имуществу могут быть отнесены объекты недвижимости, оборудование, без которого деятельность производственного кооператива невозможна.

34. К счету 80 в производственном кооперативе рекомендуется открывать следующие субсчета:

- 80-1 «Паевой фонд»;
- 80-2 «Коллективный (неделимый) фонд»;
- 80-3 «Приращенные паи».

35. Размер паевого взноса устанавливается уставом кооператива. При этом паевым взносом члена кооператива могут быть

деньги, ценные бумаги, иное имущество, в том числе и имущественные права, а также иные объекты гражданских прав. Земельные участки и другие природные ресурсы могут быть паевым взносом в той мере, в какой их оборот допускается законами о земле и природных ресурсах. Оценка паевого взноса проводится по согласованию членов кооператива, на основе рыночных цен. Оценка паевого взноса в виде имущества, стоимость которого превышает 25 тыс. рублей, должна быть произведена независимым оценщиком.

Таблица 3.8

**Корреспонденции счетов по операциям с паевыми взносами**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Д-т	К-т	
Отражено увеличение паевого фонда на сумму обязательного паевого взноса	75	80-1	Выписка из ЕГРЮЛ
Отражено увеличение паевого фонда на сумму дополнительного паевого взноса	75	80-2	Выписка из ЕГРЮЛ
Внесены паевые взносы в денежной форме	50, 51	75	Выписка банка, ПКО
Внесены паевые взносы в имущественной форме	08, 10 и т.д.	75	Акт приема-передачи ОС, МПЗ

Если по окончании второго или каждого последующего года стоимость чистых активов окажется меньше стоимости сформированного паевого фонда производственного кооператива, то общество должно объявить об уменьшении размера паевого фонда кооператива. Это уменьшение должно быть зарегистрировано в установленном законодательством порядке.

36. Приращенный пай возникает тогда, когда член кооператива направляет часть пая, сформированного сверх его паевого взноса за счет кооперативных выплат или иных средств кооператива, на увеличение собственного капитала кооператива. Так как член кооператива имеет право выхода из него, то при возврате пая делаются следующие записи (табл. 3.9).

Таблица 3.9

**Корреспонденции счетов по отражению возврата пая**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Д-т	К-т	
Чистая прибыль направлена на увеличение приращенного пая	84	76	Бухгалтерская справка-расчет
Суммы приращенных паев, согласно решению членов кооператива, направлены на увеличение паевого фонда	76	80-1	Решение собрания Выписка из ЕГРЮЛ
Суммы приращенных паев, согласно решению членов кооператива, направлены на увеличение части капитала «Приращенные паи»	76	80-3	Решение собрания Выписка из ЕГРЮЛ
Часть паевого фонда направлена в неделимый паевой фонд	80-1	80-2	Бухгалтерская справка-расчет Выписка из ЕГРЮЛ
Начислено члену кооператива стоимость приращенного пая	80-3	76	Бухгалтерская справка-расчет, Выписка из ЕГРЮЛ
Причисляется члену кооператива стоимость основного пая	80-1	75-2	Бухгалтерская справка-расчет Выписка из ЕГРЮЛ
Выплачены паи участнику кооператива при выходе	75-2	51, 10, 41, 43 и т.д.	Выписка банка и др.
Выплачены суммы приращенных паев при выходе	76	51, 10, 41, 43 и т.д.	Бухгалтерская справка-расчет

37. В соответствии с уставом кооператива некоторая часть имущества может обособляться в неделимый фонд. Уставом производственного кооператива может быть предусмотрена обязанность каждого члена кооператива при вступлении в кооператив внести взнос или регулярно осуществлять взносы на формирование неделимых фондов. В этом случае во внутренних положениях производственного кооператива необходимо урегулировать виды взносов (всту-

питательные, членские), которые вносят члены кооператива, цели и сроки внесения вносов. Порядок формирования фондов, их размеры и порядок использования определяются Уставом и внутренними положениями кооператива, утвержденными общим собранием.

38. На субсчете 80-2 «Неделимый фонд» учитывают часть основных, оборотных средств организации, не распределенную между членами коллектива на паевые доли. К ним относятся основные средства, построенные и приобретенные за счет непогашенных долгосрочных кредитов и бюджетных средств, и часть производственных средств, которая по решению собрания пайщиков отнесена к средствам, которые не могут быть изъяты из производственной деятельности. Этот фонд может уменьшаться при зачислении его части в состав паевого фонда (при формировании новых участников или при его распределении существующим участникам). Увеличивается неделимый фонд при выбытии участников, когда их доля остается в организации.

Стоимость основных средств, которые являются объектами залога по полученным кредитам, также рекомендуется относить в состав неделимого фонда.

39. Аналитический учет по субсчетам счета 80 ведется по каждому пайщику и каждому объекту неделимого фонда. Операции по счету 80-2 «Коллективный (неделимый) фонд» приведены в табл. 3.10.

Таблица 3.10

**Корреспонденции счетов по отражению возврата пая**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Д-т	К-т	
Направлена часть паевого фонда в неделимый паевой фонд (на дату регистрации решения собрания пайщиков)	80-1	80-2	Решение участников кооператива. Выписка из ЕГРЮЛ
Внесены пайщиками основные средства в состав неделимого фонда	08	75	Акт приема-передачи
Сформирован неделимый фонд	75	80-2	Выписка из ЕГРЮЛ
Сумма неделимого фонда отнесена на нераспределенную прибыль при ликвидации производственного кооператива	80-2	84	Выписка из ЕГРЮЛ

## 4

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

40. Резервный капитал предназначен для покрытия убытков общества, а также для погашения облигаций и выкупа акций (долей) в случае отсутствия иных средств. Согласно п. 66 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ резервный капитал входит в состав собственного капитала предприятия. Акционерные общества формируют резервный капитал в обязательном порядке, а общества с ограниченной ответственностью в добровольном.

41. Акционерные общества обязаны формировать резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% его уставного капитала. При этом он формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, определенного уставом АО. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом АО, но не может быть менее 5% от чистой прибыли до достижения размера, определенного уставом АО. Резервный капитал формируется за счет нераспределенной прибыли предприятия.

42. Использовать резервный капитал можно на следующие цели:

- для покрытия его убытков;
- для погашения облигаций общества;
- выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

43. Использование резервного капитала относится к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) акционерного общества (общества). При предварительном утверждении советом директоров (наблюдательным советом) годового отчета общества может быть принято решение о погашении убытка за счет средств резервного капитала.

Операции по погашению убытка за счет резервного капитала относятся к событию после отчетной даты, свидетельствующему о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых предприятие ведет свою деятельность. Данная категория событий раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету



о финансовых результатах. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся. То есть если предприятие погашает за счет резервного капитала непокрытый убыток за 2019 год, то записи осуществляются в 2020 году. В пояснениях к годовому отчету за 2019 год будет указано, что советом директоров (наблюдательным советом) было принято решение о направлении на погашение полученного в отчетном 2019 году убытка средств резервного капитала, а также отражена сумма операции.

44. Для учета средств резервного капитала предназначен пассивный счет 82 «Резервный капитал». Отчисления в резервный капитал из чистой прибыли отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Также в целях увеличения чистых активов акционеры (участники) организации могут внести имущество, имущественные права или неимущественные права путем формирования фондов. Если для этих целей выбран вариант пополнения резервного капитала, то операция отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 82 «Резервный капитал». К счету 75 «Расчеты с учредителями» могут быть открыты иные, кроме предусмотренных Инструкцией по применению Плана счетов, субсчета, например, 75-3 «Прочие расчеты с учредителями».

45. При отсутствии прибыли на выкуп акций могут использоваться средства резервного капитала. Корреспонденция счетов по дебету счета 82 и кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)» составляется только в случае, если акции выкупаются по цене выше номинала и отсутствуют средства чистой прибыли для возмещения разницы. При этом запись возможна только при наличии кредитового сальдо по счету 82 до начала этой записи. Таким образом, резервный капитал в этом случае может стать альтернативным прибылью источником погашения отрицательного результата от выкупа акций.

#### **Пример 7**

Собрание акционеров приняло решение об уменьшении уставного капитала на 200 000 руб. и выкупе у акционеров акций. Их суммарная номинальная стоимость равна 200 000 руб. Фактические расходы по выкупу акций составили 250 000 руб. На погашение убытка 50 000 руб. направлены средства ранее образованного резервного фонда. В бухгалтерском учете операции будут отражены следующим образом (табл. 4.1).

Таблица 4.1

## Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичные документы
	Д-т	К-т		
В момент выкупа у акционеров акций отражены фактические затраты по покупке	81	51	250 000	Решение акционеров, Бухгалтерская справка
Уменьшен уставный капитал общества путем погашения выкупленных у акционеров собственных акций на сумму номинальной стоимости погашенных акций	80	81	200 000	Выписка из ЕГРЮЛ
Отражено использование средств резервного фонда для выкупа акций	82	81	50 000	Решение акционеров, Бухгалтерская справка

46. Также использование средств резервного капитала допускается на погашение облигаций и процентов по ним при условии, что иных источников нет. Например, в случае, когда общество не получает доходов. В этом случае совет директоров должен принять решение погасить начисленные держателям облигаций проценты и сами облигации. В бухгалтерском учете делается запись: Дебет 82 Кредит 84 и Дебет 84 Кредит 66, 67.

47. Дивиденды по привилегированным акциям определенных типов могут выплачиваться за счет ранее сформированных для этих целей специальных фондов акционерного общества, которые в бухгалтерском учете могут учитываться на счете 84, что рекомендуется закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета. При начислении дивидендов в этом случае делается запись: Дебет счета 84 «Резервный капитал», Кредит счета 75-2.

48. Организация вправе скорректировать сумму резервного капитала в пределах лимита, установленного законодательством. В этом случае можно отразить уменьшение резервного капитала после государственной регистрации изменений в учредительных документах следующей записью: Дебет 82 Кредит 84 – резервный капитал уменьшен до величины, предусмотренной уставом.

49. Аналитический учет по счету 82 ведут по направлениям использования средств резервного капитала.

## 5

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

50. Первичными документами по учету добавочного капитала являются решения собрания участников, собственников и т.п., бухгалтерские справки, расчеты.

51. Источниками формирования добавочного капитала организации могут быть суммы:

- дооценки внеоборотных активов, объектов капитального строительства, НМА со сроком использования свыше 12 месяцев при проведении их переоценки в установленном порядке;
- разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества либо при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную их стоимость (п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н);
- курсовых разниц, связанных с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе вкладам в уставный (складочный) капитал организации, выраженным в иностранной валюте (п. 14 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утв. Приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н);
- разницы, возникающей в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубли (абз. 2 п. 19 ПБУ 3/2006);
- целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств, при их использовании (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н);
- вкладов в имущество общества, не изменяющих размеры и номинальную стоимость доли этого акционера (участника) в уставном капитале (ст. 27 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», ст. 32.2 Фе-

дерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», раздел II «Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности» Рекомендаций аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год (приведены в приложении к письму Минфина России от 28.12.2016 № 07-04-09/78875));

- НДС, восстановленные учредителем при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал, которые передаются учреждаемой организации (при условии, что они не являются вкладом в уставный капитал учреждаемого экономического субъекта) и подлежат принятию к вычету (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, письмо Минфина России от 30.10.2006 № 07-05-06/262).

52. Бухгалтерский учет формирования и использования добавочного капитала ведется на пассивном счете 83 «Добавочный капитал». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 83-1 «Эмиссионный доход»;
- 83-2 «Прирост стоимости за счет переоценки внеоборотных активов»;
- 83-3 «Курсовые разницы»;
- 83-4 «Прочие источники».

53. Элементом добавочного капитала также может являться часть нераспределенной прибыли организации, ранее направленной на финансирование капитальных вложений. Порядок отнесения затрат организации к капитальным вложениям определен в п. 1.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Минфином России 30.12.1993 № 160). К ним относятся затраты на осуществление капитального строительства, а также расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих объектов основных средств; затраты на приобретение основных средств, земельных участков и объектов природопользования; затраты на приобретение и создание нематериальных активов. Сумма прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений, исчислялась как разница между фактически произведенными организацией в отчетном году затратами капитального характера, учтенными на счете 08 «Капитальные вложения» («Вложения во внеоборотные активы»), и суммой амортизационных отчислений, начисленных за этот год. Указанная прибыль присоединялась к добавочному капиталу по выполненным капитальным вложениям, т.е. после их принятия к учету на счет 01 «Основные средства».

## Учет формирования добавочного капитала

Источник формирования добавочного капитала	Корреспонденция счетов	Основание
Прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам их переоценки	Дебет 01 Кредит 83	Пункт 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 21 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»
Превышение стоимости вклада участника общества в уставный капитал общества над номинальной стоимостью оплаченной участником доли	Дебет 75 Кредит 83	Письма Минфина России от 09.08.2004 № 07-05-12/18, от 15.09.2009 № 03-03-06/1/582
Передача акционерами (участниками) средств в добавочный капитал в целях увеличения чистых активов вклада участников в имущество общества	Дебет 51, 08 и т.д. Кредит 83	Подпункты 3.4 и 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, ст. 27 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ, Письма Минфина России от 27.11.2014 № 07-01-06/60407, от 28.10.2013 № 03-03-06/1/45463
Суммы НДС по основным средствам, принятым в качестве вноса в уставный капитал, подлежащие налоговому вычету у принимающей организации в порядке, установленном НК РФ	Дебет 19 Кредит 83	Письмо Минфина России от 19.12.2006 № 07-05-06/302
Положительная курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, в случае, когда вклады вносятся иностранной валютой	Дебет 75 Кредит 83	Пункт 14 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»

Источник формирования добавочного капитала	Корреспонденция счетов	Основание
Положительная курсовая разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубли	Дебет 75 Кредит 83	Пункт 19 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»

### **5.1. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА ОТ ЭМИССИОННОГО ДОХОДА**

54. Эмиссионный доход возникает при формировании уставного капитала акционерного общества путем размещения акций (как при первичной эмиссии, так и при последующих эмиссиях акций при его увеличении) как разница между фактической ценой размещения акций и их номинальной стоимостью. В бухгалтерском учете в этом случае осуществляются следующие записи: Дебет 75-1 Кредит 80 — отражена задолженность акционеров по оплате акций.

При поступлении вкладов учредителей в учете делают записи: Дебет 08 (07, 10, 41, 50, 51, 52 и т.д.) Кредит 75-1 — внесены вклады учредителей. Если собственные акции организации продаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разница между продажной и номинальной стоимостью акций относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 2 «Эмиссионный доход». При этом в учете делается запись: Дебет 75-1 Кредит 83-2 — списана разница между продажной и номинальной ценой акций (отражен эмиссионный доход).

#### **Пример 8**

На собрании акционеров принято решение об увеличении уставного капитала на 5 000 000 руб. за счет дополнительной эмиссии акций. Выпускаются 2500 обыкновенных акций номинальной стоимостью 2000 руб. Продажная цена акции — 2800 руб. Увеличение уставного капитала зарегистрировано в июне, подписка на акции завершена в августе. В бухгалтерском учете организации данные факты хозяйственной жизни отражаются следующим образом (табл. 5.2).

Таблица 5.2

## Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
в июне				
Отражено в бухгалтерском учете увеличение уставного капитала общества (на дату внесения изменений в ЕГРЮЛ)	75-1	80	5 000 000	Выписка из ЮГРЮЛ
в сентябре				
Поступили денежные средства за выпущенные акции (2500 акций × 2800 руб.) (на дату получения денежных средств)	51	75-1	7 000 000	Выписка банка
Учтена разница между номинальной и продажной стоимостью акций. (2800 – 2000) × 2500 шт.	75-1	83-1	2 000 000	Бухгалтерская справка

55. В обществах с ограниченной ответственностью также может возникнуть доход за счет продажи доли в уставном капитале по цене выше номинала. Экономическая сущность этого дохода — превышение оплаты доли в уставном капитале учредителем над ее номинальной стоимостью, поэтому величину такого превышения можно принимать к бухгалтерскому учету, используя порядок учета суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества.

56. Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Законодательством об АО и ООО установлена обязанность проведения независимой оценки. Оценка имущества, определенная независимым оценщиком, будет являться оценкой, согласованной учредителями (участниками).

### Пример 9

В июле 2019 года на общем собрании участников ООО принято решение об увеличении уставного капитала за счет вклада принимаемого в общество третьего лица. Стоимость доли, 300 000 руб., погашается неденежным вкладом, а именно основным средством. По данным отчета независимого оценщика (стоимость, согласованная с учредителями), стоимость переданного объекта основных средств — 325 000 руб. Объект передан третьим лицом в начале июля общим собранием, прошедшим в середине месяца, принято решение об утверждении итогов внесения вклада третьим лицом, регистрация изменений в учредительных документах осуществлена 17 августа 2019 года. В бухгалтерском учете организации данные факты хозяйственной жизни отражаются следующим образом (табл. 5.3).

Таблица 5.3

#### Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Отражается в учете после государственной регистрации увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (регистрация в ЕГРЮЛ)	75-1	80	300 000	Выписка из ЕГРЮЛ
На дату внесения вклада третьим лицом (по согласованной оценке при условии ее изменения)	08	75-1	325 000	Акт приема-передачи
Отражена разница между номинальной стоимостью доли и оценкой вклада в составе добавочного капитала	75-1	83-1	25 000	Бухгалтерская справка

## 5.2. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА ОТ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

57. Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, про-



веденной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

58. Изменение стоимости объекта при уценке в пределах предыдущей дооценки отражается по дебету счета 83 в корреспонденции со счетом 01. Одновременно подлежит уменьшению амортизация в пределах предыдущей дооценки путем бухгалтерской записи по дебету счета 02 и кредиту счета 83.

### Пример 10

Организация проводит переоценку объекта основных средств, результат которой отражается в учете по состоянию на 01.01.2019. Ранее объект подвергался переоценке путем его уценки с отнесением на финансовый результат: по счету 01 — 126 000 руб., по счету 02 — 19 800 руб. Согласно ведомости переоценки на 01.01.2019 сумма дооценки по счету 01 составляет 145 000 руб., по счету 02 — 22 786 руб. В бухгалтерском учете организации следуют отразить записи (табл. 5.4).

Таблица 5.4

### Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	Д-т		
31.12.2018				
Отражена сумма дооценки объекта основных средств в пределах ранее произведенной уценки	01	91-1	126 000	Бухгалтерская справка-расчет, карточка учета основных средств
Отражена корректировка в пределах ранее произведенной уценки	91-2	02	19 800	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена сумма дооценки объекта основных средств сверх ранее произведенной уценки (145 000 – 126 000) руб.	01	83	19 000	Бухгалтерская справка-расчет, карточка учета основных средств
Отражена корректировка амортизации сверх ранее произведенной уценки (22 786 – 19 800) руб.	83	02	2 986	Бухгалтерская справка-расчет

59. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала, если он был сформирован за счет дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды.

### Пример 11

Предприятие провело уценку объекта основных средств, результат которой отражается в учете по состоянию на 01.01.2019. Ранее объект основных средств подвергался переоценкам, сальдо на добавочном капитале составляет 26 000 руб., в том числе по счету 01 — 29 000 руб., по счету 02 — 3000 руб. Без учета текущей переоценки восстановительная стоимость объекта составляет 450 000 руб., амортизация — 124 200 руб. Согласно ведомости переоценки на 01.01.2019 сумма уценки по счету 01 составляет 11 000 руб., по счету 02 — 1138 руб. В бухгалтерском учете организации следуют отразить записи (табл. 5.5).

Таблица 5.5

### Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
31.12.2018 (межотчетный период)				
Отражена сумма уценки объекта основных средств в пределах ранее произведенной дооценки	83	01	11 000	Бухгалтерская справка-расчет, карточка учета основных средств
Уценка амортизации в пределах ранее произведенной дооценки отнесена на добавочный капитал	02	83	1 138	Бухгалтерская справка-расчет

60. При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации. При выбытии нематериального актива сумма его дооценки также переносится с добавочного капитала на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

### Пример 12

Организация продала объект основных средств за 182 800 руб., в том числе НДС (20%) — 30 467 руб. Начисленная амортизация составила 124 000 руб., а первоначальная стоимость — 326 000 руб. На добавочном капитале числится результат переоценки (дооценки) объекта в сумме 6300 руб. Передача объекта покупателю состоялась 12.10.2019. В бухгалтерском учете организации следуют отразить записи (табл. 5.6).

Таблица 5.6

**Корреспонденции счетов**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичные документы
	Д-т	Д-т		
12.10.2019				
Списана амортизация объекта основных средств	02	01	124 000	Ведомость учета амортизации
Списана остаточная стоимость объекта основных средств	91-2	01	326 000	Бухгалтерская справка-расчет
Признана выручка от продажи основного средства	62	91-1	182 800	Акт приема-передачи, ТТН, ТН
Начислен НДС	91-2	68	30 467	Счет-фактура
Списана сумма дооценки в связи с выбытием объекта	83	84	6 300	Бухгалтерская справка-расчет
30.10.2019				
Признан убыток от продажи в составе заключительных оборотов	99	91-9	173 636	Бухгалтерская справка-расчет

**5.3. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА ОТ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ**

61. Согласно пункту 14 ПБУ 3/2006 курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению на счет 83 «Добавочный капитал».

**Пример 13**

Одним из учредителей ООО «Море» является иностранная организация Astury Inc. Ее вклад в уставный капитал ООО «Море» составляет 10 000 евро. ООО «Море» зарегистрировано в феврале 2019 года. Иностранный учредитель полностью оплатил свой вклад в марте 2019 года. Условный курс евро составил на:

- дату государственной регистрации ООО «Море» — 74,00 руб./EUR;
- 28 февраля 2019 года — 74,20 руб./EUR;
- дату оплаты уставного капитала иностранным учредителем — 74,30 руб./EUR.

В бухгалтерском учете ООО «Море» сделаны следующие записи (табл. 5.7).

Таблица 5.7

## Корреспонденции счетов

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичные документы
	Д-т	К-т		
На день государственной регистрации				
Отражена задолженность Astury Inc по вкладу в уставный капитал	75	80	740 000	Выписка из ЕГРЮЛ
28 февраля 2019 года				
Отражена положительная курсовая разница по задолженности учредителя (10 000 EUR × (74,20 руб./EUR) – 74,00 руб./EUR)	75	83-3	2 000	Бухгалтерская справка-расчет
В день оплаты вклада в уставный капитал (март 2019)				
Отражена положительная курсовая разница по задолженности учредителя (10 000 EUR × (74,30 руб./EUR) – 74,20 руб./EUR)	75	83-3	1 000	Бухгалтерская справка-расчет

62. Если организация имеет активы, которые использует для ведения своей деятельности за рубежом, то на отчетные даты возникает курсовая разница в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубли. Если вышеуказанная разница положительная, то она отражается по дебету счетов учета активов и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Для этих целей на указанном счете рекомендуется открыть отдельный аналитический счет и субсубсчет. Например:

## 83.3. «Курсовые разницы»

8.3.1. «Курсовые разницы, возникающие при формировании уставного капитала»

8.3.2. «Курсовая разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубли»

63. Положительная курсовая разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубли, будет отражаться по кредиту счет 83.3.2 «Курсовая разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубли».

При падении курса иностранной валюты отрицательные разницы могут списываться по дебету счета 83-3-2 только в пределах ранее сформированных положительных курсовых разниц.

При отсутствии в составе добавочного капитала положительной курсовой разницы отражать возникшую отрицательную курсовую разницу следует в составе прочих расходов.

Курсовые разницы, относящиеся к прекращаемой деятельности за пределами Российской Федерации, положено переводить из добавочного капитала и присоединять к финансовому результату организации в качестве прочих доходов или прочих расходов (п. 19 ФСБУ (ПБУ) 3/2006).

#### **5.4. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА ОТ ПРОЧИХ ИСТОЧНИКОВ**

64. К прочим источникам формирования добавочного капитала относятся:

- суммы НДС по основным средствам, принятым в качестве взноса в уставный капитал, подлежащие налоговому вычету у принимающей организации в порядке, установленном НК РФ;
- использование средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств.

65. При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал учредитель обязан восстанавливать ранее принятую к вычету по нему сумму НДС. Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов — в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Если право на вычет НДС, восстановленного передающей стороной при передаче вклада в уставный капитал, является частью вклада, то стоимость полученного имущества определяется как его согласованная стоимость, уменьшенная на величину полученного

НДС<sup>1</sup>. Если принимающая сторона использует упомянутые активы для осуществления операций, признаваемых объектом обложения НДС, то она вправе принять к вычету восстановленную сумму налога (п. 11 ст. 171 НК РФ). Указанные вычеты производятся после принятия на учет имущества, нематериальных активов и имущественных прав, полученных в качестве оплаты вклада в уставный капитал (п. 8 ст. 172 НК РФ). Если право на вычет получено сверх вклада в уставный капитал, т.е. когда возникает эмиссионный доход, сумму НДС, полученную от передающей стороны, рекомендуется отражать по дебету счета 19 в корреспонденции со счетом 83-4 «Прочие источники»: Дебет 19 Кредит 83-4 — увеличен добавочный капитал организации на сумму принимаемого НДС.

Вычет сумм налога по полученному имуществу (нематериальным активам и имущественным правам) производится на основании документов, которыми оформляется его передача. Обязательным условием для принятия НДС к вычету является выделение в этих документах суммы налога, восстановленной учредителем.

66. Если основные средства, объекты недвижимости были приобретены или сооружены за счет инвестиционных средств, которые носили целевой характер, то в организации при принятии объекта к бухгалтерскому учету в качестве основных средств должны производиться записи по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения» и одновременно по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» субсчет 4 «Прочие источники». Объект основных средств отражается организацией на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости. Также по этому субсчету могут быть отражены операции, связанные с использованием прибыли, направленной в социальную сферу, в том числе в объекты социальной инфраструктуры.

67. Использование добавочного капитала возможно в следующих случаях:

- погашение сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам переоценки, что отражается записью: Дебет 83-2 Кредит 01;
- направления средств на увеличение уставного капитала, что отражается записью: Дебет 83 Кредит 80;
- распределения сумм между учредителями организации, что отражается записью: Дебет 83 Кредит 75.

---

<sup>1</sup> п. п. 11, 24 Толкования Р92 «НДС при передаче неденежного имущества во вклад в уставный капитал»

## 5.5. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

68. Инвентаризацию добавочного капитала необходимо проводить с целью обеспечения достоверности данных по счету 83 «Добавочный капитал» в части переоценки стоимости основных средств. Инвентаризация добавочного капитала должна исключить случаи, когда по статье «Добавочный капитал» бухгалтерского баланса отражается результат переоценки основных средств, осуществленный в предшествующие периоды (может быть, даже в периоды обязательной переоценки основных средств), если аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» в разрезе переоцененных объектов основных средств отсутствует. Если основные средства, результат переоценки которых отражен в составе добавочного капитала организаций, уже списаны с бухгалтерского баланса, то дооценки следует перенести с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль. В противном случае по статье «Добавочный капитал» бухгалтерского баланса будет представлена недостоверная информация. При этом должна быть сделана запись: Дебет 83-4 «Прочие источники» Кредит 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года». Данные годовой инвентаризации добавочного капитала является основой заполнения показателей формы «Отчет об изменении капитала» бухгалтерской отчетности.

## 6

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА)

### 6.1. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ

69. В соответствии с приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года.

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

В обществах с ограниченной ответственностью участники вправе принимать решение о распределении чистой прибыли ежеквартально, раз в полгода или раз в год при выполнении следующих условий:

- полностью оплачен уставный капитал;
- отсутствуют обязательства по выплате действительной стоимости доли;
- нет признаков несостоятельности (банкротства), и они не появятся в результате принятия решения;
- размер чистых активов больше размера уставного капитала и резервного фонда (при его наличии) и не станет меньше в результате принятия решения.

Часть чистой прибыли может быть направлена на:

- пополнение резервного капитала;
- увеличение уставного капитала, в том числе при его доведении до величины чистых активов;
- выплату доходов, дивидендов учредителям (участникам) организации;



- использование в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества. Чистая прибыль или ее часть подлежит распределению между собственниками. Организация может также не распределять чистую прибыль.

70. На протяжении отчетного периода на счете 99 отражаются финансовые результаты операций по обычным видам деятельности (с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») и финансовые результаты от прочих доходов и расходов (с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»): Дебет 99 Кредит 90-9 (91-9) — выявлена прибыль отчетного периода. Периодичность таких процедур определяется учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета. В целях учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) применяется счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», который предназначен для отражения наличия и движения нераспределенной прибыли или непокрытого убытка нарастающим итогом. По окончании года всю сформированную прибыль текущего года переводят в состав прибыли, подлежащей распределению: Дебет 99 Кредит 84 — в связи с окончанием календарного года отражена полученная прибыль. Тем самым счет 99 закрывается и на отчетную дату 31 декабря он не имеет остатка. Это последняя, завершающая операция отчетного года. Остаток по счету 84 отражается в бухгалтерском балансе по одноименной строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а прибыль за отчетный год — в отчете о финансовых результатах по строке «Чистая прибыль (убыток)» (согласно приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»).

Выплаты работникам премий, вознаграждений членам Совета директоров не признаются расходами организации в соответствии с нормами ПБУ 10/99 «Расходы организации» и не подлежат списанию со счета 84 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)».

## **6.2. УЧЕТ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ**

71. Списание сумм со счета 84 допускается только на основании решений собрания акционеров (общего собрания) общества. Часть прибыли общества, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале общества. Любой доход, полученный участ-

ником от организации при распределении прибыли, для целей налогообложения признается дивидендом. Решение о выплатах дивидендов отражается записью: Дебет 84 Кредит 75-2 — часть прибыли распределена между участниками общества.

72. Распределение прибыли по результатам года относится к событиям после отчетной даты, свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность. При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие (п.п. 3, 5, 10 ПБУ 7/98). Следовательно, данные по счету 84 в отчетном году формируются с учетом принятого в отчетном году решения о распределении прибыли, полученной по итогам прошлого года.

73. Если организация решает выплатить дивиденды за счет прибыли текущего года (по результатам квартала, полугодия, 9 месяцев), то рекомендуется делать следующие записи на счетах: Дебет 76 Кредит 75-2 — начислены дивиденды за счет прибыли текущего года, а по окончании года: Дебет 84 Кредит 76 — отражено уменьшение чистой прибыли отчетного года на сумму ранее начисленных дивидендов.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) рекомендует отражать начисление дивидендов участникам, которые являются работниками организации, по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Так как право на дивиденды имеет гражданско-правовой характер и не обусловлено выполнением работ, оказанием услуг рекомендуется обособлять расчеты с участниками-работниками на отдельном субсчете (или субсубсчете) к счету 75. Например, 75-2-1 «Расчеты с работниками по выплате дивидендов».

74. Нераспределенная прибыль может быть направлена на увеличение уставного капитала организации: Дебет 84 Кредит 80 — на момент государственной регистрации изменения в уставе общества отражено увеличение его уставного капитала. Организации вправе создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и в размерах, которые установлены законом или уставом общества. Для формирования резервного фонда предназначен счет 82 «Резервный капитал»: Дебет 84 Кредит 82 — произведены отчисления в резервный фонд.

75. Вне зависимости от формирования соответствующих фондов величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в течение отчетного периода может изменяться следующим образом (табл. 6.1).

Таблица 6.1

**Корреспонденции счетов**

Увеличение чистой прибыли (в течение отчетного года)		Уменьшение чистой прибыли (в течение отчетного года)	
Источники	Корреспонденция счетов	Источники	Корреспонденция счетов
на величину чистой прибыли отчетного периода	Дт 99 Кт 84-1	на величину чистого убытка отчетного периода	Дт 84-1 Кт 99
на сумму объявленных и не востребованных дивидендов, срок исковой давности по которым истек	Дт 75-2 Кт 84-1	на сумму начисленных дивидендов (в том числе промежуточных)	Дт 84 Кт 75-2
на сумму добавочного капитала от переоценки выбывших в отчетном периоде внеоборотных активов	Дт 83 Кт 84-1	в связи с увеличением уставного капитала за счет нераспределенной прибыли	Дт 84-1,3 Кт 80
в связи с уменьшением уставного капитала при его доведении до величины чистых активов	Дт 80 Кт 84-1	в связи с направлением нераспределенной прибыли в резервный фонд	Дт 84-1 Кт 82
на сумму увеличения чистой прибыли прошлых лет за счет прибыли текущего года	Дт 84-1 Кт 84-3	при направлении части чистой прибыли прошлых лет на погашение убытков прошлых лет	Дт 84-3 Кт 84-2

76. К счету 84 могут быть открыты следующие субсчета:  
 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»;  
 84-2 «Непокрытый убыток отчетного года»;  
 84-3 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»;  
 84-4 «Непокрытый убыток прошлых лет»;  
 84-5 «Фонды накопления и потребления (по видам)» (если собственник принял решение об их формировании и это отражено в учетной политике для целей бухгалтерского учета).

77. Аналитический учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) также может быть организован по направлениям использования прибыли:

- субсчет «Начисление дивидендов»;
- субсчет «Отчисления в резервный капитал»;
- субсчет «Отчисления в фонд выплаты дивидендов по привилегированным акциям», который может формироваться в акционерных обществах в соответствии с п. 2 ст. 40 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;
- субсчет «Отчисления в фонд акционирования работников», создаваемый в соответствии с п. 2 ст. 35 Федерального закона «Об акционерных обществах». Фонд акционирования необходим для использования на приобретение акций, продаваемых другими акционерами, для их размещения среди работников организации;
- субсчет «Использование прибыли», к которому можно открыть субсчета второго порядка «Использованная прибыль» и «Неиспользованная прибыль», кредитовое сальдо этого субсчета второго порядка будет показывать наличие неизрасходованной прибыли в отчетном году.

Кредитовый остаток счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» будет объединять сумму неиспользованной прибыли организации отчетного года и прошлых лет и представляться в бухгалтерском балансе по соответствующей статье.

78. Направление прибыли на выплату дивидендов (доходов от долевого участия в обществе) отражается в бухгалтерском учете на дату вынесения общим собранием участников общества решения о распределении чистой прибыли. При этом на эти цели можно направить прибыль любых прошлых лет. Участники могут распределить прибыль как единовременно одним решением, так и поэтапно (с учетом финансовых возможностей общества). В решении о выплате дивидендов необходимо указать, за какие годы распределяется прибыль, а также ее общую сумму, без разбивки по годам.

#### **Пример 14**

Уставом ООО «Продимекс» предусмотрено формирование фонда потребления в размере 10% от чистой прибыли отчетного года до достижения величины 1 млн руб. При этом Положением о фонде потребления установлены направления его расходования, в том числе на проведение корпоративных праздников (Международный женский день, Новый год, годовщина создания общества). Чистая прибыль за 2018 год составила 4 000 000 руб. По состоянию на 1 января 2018 года остаток

фонда потребления — 300 000 руб. Расходы на празднование годовщины создания общества — 280 000 руб.

Таблица 6.2

**Корреспонденции счетов**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Произведены отчисления в фонд потребления	84, субсчет «Нераспределенная прибыль»	84 «Фонд потребления»	300 000
Отражены расходы на банкет в связи с годовщиной создания ООО	84-5	76	280 000

79. Если участники общества в связи с ухудшением финансового положения решили не истребовать ранее начисленные дивиденды, то эти операции отражаются в бухгалтерском учете следующим образом. Если невыплаченные дивиденды были не востребованными (участник в течение 3 лет либо большего срока, установленного уставом, не обратился в общество за их выплатой), этот срок на обращение за дивидендами начинает отсчитываться по истечении 60 дней (либо меньшего срока, установленного уставом) со дня принятия решения по дивидендам. В этом случае сумму невыплаченных дивидендов нужно восстановить в составе нераспределенной прибыли: Дебет счета 75-2 Кредит счета 84.

Если дивиденды еще не стали не востребованными, но при этом участники прощают долг, то в налоговом учете эту прощенную сумму нужно учесть во внереализационных доходах, а в бухгалтерском учете отразить в составе прочих доходов (Дебет счета 75-2 Кредит счета 91-1).

80. В случае принятия собственниками организации решения о направлении определенных средств на экологическую деятельность информация о резервировании и использовании соответствующих сумм в целях контроля выполнения указанного решения может формироваться в аналитическом учете к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. При этом организация может в рабочий план счетов бухгалтерского учета организации вводить соответствующие дополнительные субсчета.

81. Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы

обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом в аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться. Например, организация может открывать аналитические счета к счету 84-5 «Фонд накопления»: «Фонд накопления образованный», «Фонд накопления использованный».

82. Общество может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и в размерах, которые установлены уставом общества. Так, собственники имеют право формировать фонд накопления. Образование данного фонда отражается в бухгалтерском учете на дату проведения собрания собственников (акционеров) в размере, утвержденном общим собранием собственников. В бухгалтерском учете на дату проведения собрания делаются следующие записи: Дебет счета 84-1, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года» Кредит 84-5 субсчет «Фонд накопления» — образование фонда накопления отчетного года по решению собрания собственников.

## 7

# УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ, ЛИКВИДАЦИИ И БАНКРОТСТВЕ

83. Реорганизация юридического лица (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) может быть осуществлена по решению его учредителей (участников) или органа юридического лица, уполномоченного на то учредительным документом.

Реорганизация юридического лица может проводиться с одновременным сочетанием различных ее форм, указанных выше.

Реорганизация юридического лица может быть проведена при сочетании различных форм, указанных выше.

Юридическое лицо считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации юридических лиц, создаваемых в результате реорганизации.

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

84. Правовое регулирование реорганизации, ликвидации и банкротства осуществляется следующими законами:

1) Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая, от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 18.07.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2019) —

Статья 57. Реорганизация юридического лица;

Статья 61. Ликвидация юридического лица;

Статья 65. Несостоятельность (банкротство) юридического лица;

2) Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 02.12.2019). Глава 28. Рассмотрение дел о несостоятельности (банкротстве).

Также в соответствии с п. 1 ст. 19 Закона РФ «Об акционерных обществах» и п. 1 ст. 55 Закона РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» под реорганизацией в форме выделения понимается создание одного или нескольких юридических лиц с передачей части прав и обязанностей реорганизуемой организации без

прекращения существования последней. В указанных специальных законах «Об акционерных обществах» (ст. 16, 17) и «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ст. 52, 53) предусмотрена необходимость заключения договора о слиянии и договора о присоединении при реорганизации, проводимой в форме слияния и присоединения соответственно.

## 7.1. ФОРМЫ РЕОРГАНИЗАЦИИ

85. Реорганизация юридического лица, в соответствии с ГК РФ, может осуществляться по решению его учредителей (участников) или органа юридического лица, уполномоченного на то учредительным документом. Реорганизация юридического лица может быть осуществлена в следующих формах: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование. В соответствии с п. 1 ст. 19 Закона РФ «Об акционерных обществах» и п. 1 ст. 55 Закона РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» под реорганизацией в форме выделения понимается создание одного или нескольких юридических лиц с передачей части прав и обязанностей реорганизуемой организации без прекращения существования последней. В указанных специальных законах «Об акционерных обществах» (ст. 16, 17) и «Об обществах с ограниченной ответственностью»<sup>11</sup> (ст. 52, 53) предусмотрена необходимость заключения договора о слиянии и договора о присоединении при реорганизации, проводимой в форме слияния и присоединения соответственно.

Таблица 7.1

### Формы реорганизации

Форма реорганизации	Описание
Слияние	Форма реорганизации, при которой несколько компаний прекращают существование в качестве отдельных юридических лиц и объединяются в одну, более крупную организацию
Присоединение	При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, т.е. новое юридическое лицо при этом не создается



Форма реорганизации	Описание
Разделение	При разделении (юрлицо разделяется на несколько самостоятельных) — юрлица, возникшие в результате разделения
Выделение	При выделении (из одного юрлица выделяется одно или несколько самостоятельных юрлиц) правопреемника нет
Преобразование	При преобразовании (права и обязанности реорганизованного юрлица не меняются) правопреемник также отсутствует

86. Допускается реорганизация с участием двух и более юридических лиц, в том числе созданных в разных организационно-правовых формах, если ГК РФ или другим законом предусмотрена возможность преобразования юридического лица одной из таких организационно-правовых форм в юридическое лицо другой из таких организационно-правовых форм.

87. При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица. Порядок государственной регистрации юридических лиц регулирует Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». В соответствии со ст. 2 данного Федерального закона государственную регистрацию юридических лиц осуществляет уполномоченный федеральный орган исполнительной власти — Федеральная налоговая служба.

88. Государственная регистрация юридического лица, создаваемого в результате реорганизации (в случае регистрации нескольких юридических лиц — первого по времени государственной регистрации), допускается не ранее трех месяцев после внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о начале процедуры реорганизации.

89. Реорганизация считается завершенной с момента госрегистрации юридических лиц, созданных в результате реорганизации, а при присоединении — с момента внесения записи в ЕГРЮЛ о прекращении деятельности юридического лица, присоединенного к реорганизованной организации. На день, предшествующий

дате внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций реорганизуемой организацией, прекращающей свою деятельность, составляется заключительная бухгалтерская отчетность в порядке, установленном приказом Минфина России в объеме форм годовой бухгалтерской отчетности, принятых ранее организацией.

90. При отражении по бухгалтерским счетам сведений о размере уставного капитала, сформированного в результате реорганизации, следует руководствоваться следующим:

- при увеличении уставного капитала его показатель по балансу должен соответствовать его сумме, закрепленной в решении учредителей (собственников) о реорганизации. При этом корректировка проводится за счет того показателя, который служит источником этого увеличения (сумма добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.);
- при уменьшении уставного капитала его величина также должна быть отражена в балансе согласно той сумме, которая закреплена в решении. Разница регулируется числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

## **7.2. ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ**

91. Первичными учетными документами, подтверждающими операции, связанные с реорганизацией, являются:

- учредительные документы вновь образованных организаций, а также их свидетельства о государственной регистрации;
- решение о реорганизации (договор о слиянии или присоединении);
- передаточный акт или разделительный баланс;
- акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств реорганизуемой фирмы;
- первичные документы по передаваемому имуществу.

92. Поскольку юридическое лицо при преобразовании сохраняет неизменность своих прав и обязанностей, не передавая их полностью или частично другому юридическому лицу, закон не предусматривает обязательность составления в этом случае передаточного акта.

93. При любой форме реорганизации юридического лица (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) проведение инвентаризации обязательно.

94. Передаточный акт (разделительный баланс) состоит из нескольких частей. В первой части указывают:

- полное наименование юридических лиц, участвующих в реорганизации, а также их организационно-правовую форму;

- вид реорганизации;
- наименование и организационно-правовую форму правопреемников;
- дату принятия решения о реорганизации;
- список прилагаемых форм отчетности;
- список прилагаемых инвентаризационных описей сличительных ведомостей;
- список прилагаемых документов (приказ об учетной политике предприятия, аналитические данные о дебиторской и кредиторской задолженностях и т.д.).

Вторая часть передаточного акта представляет собой бухгалтерский баланс, содержащий сведения об имуществе, обязательствах и собственном капитале реорганизуемого юридического лица на дату составления передаточного акта. Бухгалтерский баланс, в который включается передаточный акт, называют передаточным. В нем приводятся только данные по состоянию на отчетную дату. Показатели на начало отчетного года не указываются. Третья часть передаточного акта содержит подробные расшифровки по всем статьям передаточного акта.

### **7.3. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРИ СЛИЯНИИ**

95. В случае, если договором о слиянии предусмотрено увеличение уставного капитала возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, в том числе за счет собственных источников участвующих в реорганизации в форме слияния организаций (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.), то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии. В случае, если в договоре о слиянии предусмотрено уменьшение величины уставного капитала возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии, а разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В случае, если величина уставного капитала, предусмотренная договором о слиянии, не совпадает со стоимостью чистых активов возникшей организации, то числовые показатели раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса формируются в нижеследующем порядке.

96. В случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов возникшей в результате реорганизации в форме слияния организации над величиной уставного капитала числовые показатели раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса формируются в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций).

В остальных случаях, если стоимость чистых активов возникшей организации окажется больше величины уставного капитала, то разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы» суммовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

97. В случае, если стоимость чистых активов возникшей в результате реорганизации в форме слияния организации окажется меньше величины уставного капитала, то разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в круглых скобках.

98. Принятая к учету на дату государственной регистрации общества величина уставного капитала остается неизменной, за исключением случаев, предусмотренных законодательством. Любое изменение уставного капитала отражается в учете только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы. В этой связи инвентаризацию статей баланса «Уставный капитал» проводят, как правило, в первый год деятельности организации в целях контроля своевременности и полноты оплаты долей (акций) учредителями. При инвентаризации проверяется соответствие записей по счетам «Расчеты с учредителями» (субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал») и «Уставный капитал» (субсчет «Оплаченный капитал»), а также наличие первичных документов, подтверждающих эти записи (приходных кассовых ордеров, выписок по расчетному счету, актов приемки-передачи и др.). На конец каждого финансового года осуществляется контроль за соответствием стоимости чистых активов величине уставного капитала. В акционерных обществах также проверяется организация аналитического учета по счету «Уставный капитал» в целях установления соответствия данных аналитического учета по видам (типам) размещенных акций (с учетом реквизитов каждого выпуска) данным учредительных документов, изменений и дополнений к ним, отчетов о выпуске акций.

99. В соответствии с требованиями Федерального закона «О бухгалтерском учете» последним отчетным периодом для реорганизуемого юридического лица является период с 1 января года, в котором произведена государственная регистрация реорганизованного предприятия. Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей в результате реорганизации в форме слияния организации формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытых убытков прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных фирм. Принимающее предприятие отражает в бухгалтерском учете все активы и обязательства в оценке, указанной в передаточном акте, сверяясь с представленными первичными документами (акты, накладные, наличие договоров и т.п.).

100. В акционерных обществах при уменьшении уставного капитала в результате слияния необходимо отразить следующие операции:

1) Дебет 80-4 «Уставный капитал», субсчет «Изъятый капитал», Кредит 75-1 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», — отражено уменьшение уставного капитала в результате реорганизации акционерного общества;

2) Дебет 80-3 «Уставный капитал», субсчет «Оплаченный капитал», Кредит 80-4 «Уставный капитал», субсчет «Изъятый капитал», — отражено списание разницы в стоимости акций, возникшей в результате реорганизации акционерного общества;

3) Дебет 80-2 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал», Кредит 80-3 «Уставный капитал», субсчет «Оплаченный капитал», — отражено уменьшение подписного капитала за счет уменьшения номинальной стоимости акций, произошедшего в результате реорганизации акционерного общества;

4) Дебет 80-1 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал», Кредит 80-2 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал», — отражено уменьшение уставного капитала из-за реорганизации акционерного общества.

При формировании вступительных остатков в результате слияния по счетам 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» необходимо учесть, что вступительные остатки по этим счетам из учета предшественника не переносятся, а формируются по особым правилам в последнюю очередь после внесения остатков по всем остальным бухгалтерским счетам.

101. Величина уставного капитала определяется положениями устава, договора о присоединении и т.д. То есть это сальдо по счету 80 «Уставный капитал». Далее следует определить разницу между величиной уставного капитала и чистыми активами. Эта разница подлежит отражению на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

### Пример 15

27.03.2019 в ЕГРЮЛ была зарегистрирована организация ООО «Геракл» с уставным капиталом 4 500 000 руб., созданная в результате слияния ООО «Зевс» и ООО «Алкмена». По оборотно-сальдовым ведомостям ООО «Зевс» и ООО «Алкмена» на 26.03.2019 сальдо по счетам (в рублях) составляет:

Таблица 7.2

#### Исходные остатки по счетам

Номер счета	ООО «Зевс»	ООО «Алкмена»
01	4 318 361	469 478
02	409 146	184 350
10	760 751	745 800
51	1 730 149	368 946
58	299 549	
60	3 541 941	1 256 284
62	4 747 750	1 708 310
68	2 255 141	
69	692 443	
70	1 327 369	
80	4 859 150	622 900
84 (убыток)	1 228 631	
84 (прибыль)		1 229 000

ООО «Зевс» имеет долю в ООО «Алкмена» номинальной стоимостью 299 549 руб. ООО «Алкмена» имеет кредиторскую задолженность перед ООО «Зевс» в сумме 1 200 000 руб. Доля участия ООО «Зевс» в ООО «Алкмена», а также задолженность ООО «Алкмена» перед ООО «Зевс» погашается. В ООО «Геракл» следует отразить следующие операции (табл. 7.3).

Таблица 7.3

**Данные по счетам при создании по созданию организации  
в результате слияния**

Содержание операции	В дебет счетов	В кредит	Сумма, руб.
<b>На дату госрегистрации ООО «Геракл»</b>			
Вступительный остаток по основным средствам (4 318 361 руб. – 409 146 руб. + + 469 478 руб. – 184 350 руб.)	01		4 194 342
Вступительный остаток по материалам (760 751 руб. + 745 800 руб.)	10		1 506 551
Вступительный остаток по расчетному счету	51		2 099 095
Вступительный остаток по кредиторской задолженности перед поставщиками (3 541 941 руб. + + 1 256 284 руб. – 1 200 000 руб.)		60	3 598 225
Вступительный остаток по дебиторской задолженности покупателей (4 747 750 руб. +1 708 310 руб. – – 1 200 000 руб.)	62		2 099 095
Вступительный остаток по задолженности по налогам и сборам		68	2 255 141
Вступительный остаток по задолженности во внебюджетные фонды		69	692 443
Вступительный остаток по задолженности по оплате труда		70	1 327 369
Вступительный остаток по уставному капиталу		80	4 500 000
<b>Вступительный остаток по нераспределенной прибыли</b> (4 194 342 руб. + 1 506 551 руб. + + 2 099 095 руб. – 3 598 225 руб. + + 2 099 095 руб. – 2 255 141 руб. – – 692 443 руб. – 1 327 369 руб. – – 4 500 000 руб.)		84	682 870

Вступительный баланс на дату регистрации будет выглядеть следующим образом (табл. 7.4).

Таблица 7.4

**Балансовое обобщение при слиянии двух организаций**

Статьи баланса	ООО «Зевс»	ООО «Алкмена»	Корректи- ровки	ООО «Геракл»
<b>Актив</b>				
Внеоборотные активы				
Основные средства	3 909 214	285 128		4 194 342
Финансовые вложения	299 549		-299 549	0
Оборотные активы				
Запасы	760 751	745 800		1 506 551
Дебиторская задолжен- ность	4 747 750	1 708 310	-1 200 000	5 256 060
Денежные средства и их эквиваленты	1 730 149	368 946		2 099 095
<b>Итого:</b>	<b>11 447 413</b>	<b>3 108 184</b>	<b>-1 499 549</b>	<b>13 056 048</b>
<b>Пассив</b>				
Капитал и резервы				
Уставный капитал	4 859 150	622 900	-982 050	4 500 000
Нераспределенная при- быль	(1 228 631)	1 229 000	+682 051	682 870
Краткосрочные обязательства				
Кредиторская задол- женность, в том числе:	7 816 894	1 256 284	-1 200 000	7 873 178
Задолженность постав- щикам	3 541 941	1 256 284	-1 200 000	359 8225
По налогам и сборам	2 255 141			2 255 141
По страховым взносам	692 443			692 443
По оплате труда	1 327 369			1 327 369
<b>Итого:</b>	<b>11 447 413</b>	<b>3 108 184</b>	<b>-1 499 549</b>	<b>13 056 048</b>

102. При слиянии в акционерных обществах в случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов организации над величиной уставного капитала числовые показатели раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса формируются в межотчетный период в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций).



#### **7.4. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРИ РАЗДЕЛЕНИИ И ВЫДЕЛЕНИИ**

103. Принципы формирования уставного капитала и регулирования структуры собственного капитала организаций, созданных в результате разделения, являются общими (теми же, что при присоединении и слиянии): размер уставных капиталов вновь созданных организаций определяется решением учредителей и должен быть увязан с суммой чистых активов, исчисленных по данным вступительных балансов. Разница между размером чистых активов и уставным капиталом регулируется размером нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, а при конвертации акций — за счет средств добавочного капитала.

Реорганизуемая организация в течение 30 дней со дня принятия решения о реорганизации письменно уведомляет своих кредиторов и дебиторов о реорганизации и публикует сведения о принятом решении в органах печати. Затем проводится инвентаризация имущества и обязательств реорганизуемой организации. Итоги инвентаризации отражают в акте (описи) инвентаризации.

На следующем этапе составляют передаточный акт (разделительный баланс), на основании которого одна организация передает другой организации имущество и обязательства. Передаточный акт или разделительный баланс содержат положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех кредиторов и должников, включая обязательства, оспариваемые сторонами.

104. В соответствии с приказом Минфина РФ от 20 мая 2003 г. № 44н «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» передаточный акт или разделительный баланс включают:

- бухгалтерскую отчетность в составе, установленном Федеральным законом «О бухгалтерском учете», в соответствии с которой определяется состав имущества и обязательств реорганизуемой организации, а также их оценка на последнюю дату перед датой оформления передачи имущества и обязательств в установленном законодательством порядке;
- акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств реорганизуемой организации, проведенной в соответствии с законодательством Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами перед составлением передаточного акта или разделительного баланса, подтверждающие их достоверность (наличие, состояние и оценку имущества и обязательств);

- первичные учетные документы по материальным ценностям (акты (накладные) приемки-передачи основных средств, материально-производственных запасов и др.), перечни (описи) иного имущества, подлежащего приемке-передаче при реорганизации организаций;
- расшифровки (описи) кредиторской и дебиторской задолженности с информацией о письменном уведомлении в установленные сроки кредиторов и дебиторов реорганизуемых организаций о переходе с момента государственной регистрации организации имущества и обязательств по соответствующим договорам и контрактам к правопреемнику, расчетов с соответствующими бюджетами, государственными внебюджетными фондами и др.

Далее передаточный акт (разделительный баланс) утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшим решение о его реорганизации. Одновременно с утверждением передаточного акта (разделительного баланса) необходимо подготовить учредительные документы организации, которые появятся в результате реорганизации, либо оформить документы, необходимые для внесения изменений в учредительные документы существующих организаций.

105. Собственный капитал разделяемой организации распределяется в соответствии с решением общего собрания о реорганизации. При этом могут быть использованы различные подходы — пропорционально объему обязательств, численности персонала и т.п. При разделении сумм уставного капитала должны быть учтены требования гражданского законодательства, ограничивающего минимальный размер собственного капитала для соответствующих организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов.

106. Суммы резервного капитала распределяются в зависимости от целей, для которых он создан. В акционерных обществах резервный капитал, создаваемый для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, должен распределяться пропорционально количеству акций (с учетом их возможной конвертации), принадлежащих акционерам вновь создаваемых организаций. Резервный капитал обществ с ограниченной ответственностью, созданный для оплаты выпущенных облигаций, распределяется в соответствии с распределением обязательств в части заемных средств, полученных под эти облигации и т.д.

107. При реорганизации в форме выделения организация, у которой в процессе выделения из нее другой организации на основании решения учредителей меняется только объем имущества

и обязательств и текущий отчетный год не прерывается, закрытие счета учета прибылей и убытков не производит и заключительную бухгалтерскую отчетность не формирует.

108. Если при разделении сумма капиталов новых организаций меньше, чем капитал организации-предшественника, то разница отражается во вступительных балансах по строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Если сумма уставных капиталов правопреемников больше, чем капитал «разделенной» организации, такую разницу в балансе показывать не нужно. Вновь образованные организации составляют вступительные балансы на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о разделении.

Возникшее в результате реорганизации в форме преобразования юрлицо составляет отчетность за период, когда была реорганизация, как если бы оно существовало непрерывно с момента создания организации-предшественника. В отчетности нужно отразить информацию о факте реорганизации. В целях составления консолидированной отчетности организация, возникшая в результате преобразования, не рассматривается как вновь созданная. Она считается организацией, которая продолжает деятельность реорганизованного юрлица-предшественника. Поэтому в данном случае не нужно составлять отчетность: на день, предшествующий дате госрегистрации юрлица, которое возникло в результате преобразования; на дату госрегистрации этого юридического лица.

## **7.5. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРИ ЛИКВИДАЦИИ**

109. Ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода в порядке универсального правопреемства его прав и обязанностей к другим лицам. Юридическое лицо ликвидируется по решению его учредителей (участников) или органа юридического лица, уполномоченного на то учредительным документом, в том числе в связи с истечением срока, на который создано юридическое лицо, с достижением цели, ради которой оно создано.

Юридическое лицо ликвидируется принудительно только по решению суда:

- по иску государственного органа или органа местного самоуправления, которым право на предъявление требования о ликвидации юридического лица предоставлено законом, в случае признания государственной регистрации юридического лица недействительной, в том числе в связи с допущенными при его создании грубыми нарушениями закона, если эти нарушения носят неустранимый характер;

- по иску государственного органа или органа местного самоуправления, которым право на предъявление требования о ликвидации юридического лица предоставлено законом, в случае осуществления юридическим лицом деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо при отсутствии обязательного членства в саморегулируемой организации или необходимого в силу закона свидетельства о допуске к определенному виду работ, выданного саморегулируемой организацией;
- по иску государственного органа или органа местного самоуправления, которым право на предъявление требования о ликвидации юридического лица предоставлено законом, в случае осуществления юридическим лицом деятельности, запрещенной законом, либо с нарушением Конституции Российской Федерации, либо с другими неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов;
- по иску государственного органа или органа местного самоуправления, которым право на предъявление требования о ликвидации юридического лица предоставлено законом, в случае систематического осуществления общественной организацией, общественным движением, благотворительным и иным фондом, религиозной организацией деятельности, противоречащей уставным целям таких организаций;
- по иску учредителя (участника) юридического лица в случае невозможности достижения целей, ради которых оно создано, в том числе в случае, если осуществление деятельности юридического лица становится невозможным или существенно затрудняется.

110. При добровольной ликвидации выделяют следующие этапы представленные в табл. 7.5.

Таблица 7.5

#### Этапы добровольной ликвидации

Этап	Содержание
Решение о ликвидации	Проводится общее собрание участников общества и принимается решение о ликвидации организации. По итогам собрания составляется протокол, в котором участники фиксируют свое решение, назначают ликвидационную комиссию и ее председателя
Уведомление налогового органа	О предстоящей ликвидации необходимо информировать ИФНС. Для этого следует заполнить уведомление, утвержденное Приказом ФНС России

Этап	Содержание
Опубликование объявления в СМИ	Организация обязана опубликовать объявление о ликвидации организации в журнале «Вестник государственной регистрации»
Выполнение требований трудового законодательства	О предстоящем увольнении работников в связи с ликвидацией организации необходимо уведомить службу занятости
Сообщение о ликвидации кредиторам	Каждому кредитору по адресу его государственной регистрации организация обязана отправить письменное уведомление
Сверка расчетов с налоговым органом	Процедура необходима, чтобы зафиксировать точную сумму долга организации по неуплаченным налогам и страховым взносам
Составление промежуточного ликвидационного баланса	В документе нужно показать стоимость оставшегося имущества и сумму долгов организации
Проведение расчетов с кредиторами	Сначала должны быть удовлетворены требования тех граждан, перед которыми организация несет ответственность за вред жизни или здоровью. Затем должна быть выплачена задолженность по заработной плате, включая выплату выходного пособия. После этого оставшаяся от продажи имущества сумма переводится в оплату задолженности по налогам. В последнюю очередь погашаются долги перед остальными кредиторами. Очередность выплат кредиторам ликвидируемого общества денежных сумм установлена ГК РФ (статья 64)
Подготовка и сдача в налоговые органы отчетности	В течение одного месяца со дня утверждения промежуточного ликвидационного баланса необходимо сдать в налоговые органы расчет по страховым взносам, НДФЛ и т.д.
Подготовка итогового баланса и заявление о ликвидации	Составляется ликвидационный баланс, который утверждают участники общества или орган, принявший решение о ликвидации юридического лица
Организация ликвидирована	Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо — прекратившим существование после внесения сведений о его прекращении в единый государственный реестр юридических лиц в порядке, установленном законом о государственной регистрации юридических лиц

111. Общество, в отношении которого проводится ликвидация, должно полностью рассчитаться со своими учредителями. При этом организация до выплаты учредителям (собственникам) должна полностью рассчитаться со всеми кредиторами, своевременно предъявившими соответствующие требования. Отражение в бухгалтерском учете уставного капитала при ликвидации зависит от величины ликвидационного баланса:

- если ликвидационный баланс положительный, то соответствующая прибыль общества отражается по дебету счета 99 и кредиту счета 84, т.е. относится на счета нераспределенной прибыли; и по дебету счета 80 и кредиту счета 84. Распределение оставшихся средств между участниками отражается так: Дебет 84 Кредит 75;
- если ликвидационный баланс отрицательный, то списание уставного капитала отражается по дебету счета 80 и кредиту счета 84, а затем Дебет 84 Кредит 75.

В общем случае при ликвидации общества все суммы, числящиеся на счетах учета собственного капитала организации, собираются на счете 84 для распределения и проведения последующих расчетов с акционерами, участниками общества. Резервный фонд может быть также источником погашения убытков.

#### Пример 16

ООО «Гермес» объявило о ликвидации. При этом на счетах учета собственного капитала по кредиту числились следующие остатки:

Счет	Сумма, руб.
82 «Резервный капитал»	127 500
83 «Добавочный капитал»	258 000

По дебету счета 84, субсчет «Непокрытый убыток прошлых лет» — 27 500 руб. В учете ООО следует сделать следующие записи (табл. 7.6).

Таблица 7.6

#### Корреспонденции счетов

Операция	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Остаток резервного капитала направлен на погашение убытка	82	84	27 500	Решение (протокол) собственников, бухгалтерская справка-расчет

Операция	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Остаток резервного капитала направлен в чистую прибыль, подлежащую распределению	82	84	100 000	Решение (протокол) собственников, бухгалтерская справка-расчет
Остаток добавочного капитала направлен в чистую прибыль, подлежащую распределению	83	84	258 000	Решение (протокол) собственников, бухгалтерская справка-расчет
На сумму стоимости имущества, подлежащего распределению между акционерами	84	75	358 000	Решение (протокол) собственников, бухгалтерская справка-расчет

**Пример 17**

Собственники ООО приняли решение о ликвидации общества. После погашения всей кредиторской задолженности по кредиту счета 84 числится сальдо — 125 000 руб., а по кредиту счета 82 числится сумма — 46 000 руб.

Таблица 7.7

**Корреспонденции счетов**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
В момент выкупа у акционеров акций отражены фактические затраты по покупке	81	75	250 000	Решение (протокол) собственников, бухгалтерская справка
Выплачено акционерам	75	51, 50	250 000	Выписка банка
Списан остаток резервного капитала, подлежащий выплате собственникам	82	84	46 000	Решение (протокол) собственников

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Д-т	К-т		
Причисляется собственникам нераспределенная прибыль общества	84	75-2	171 000	Решение (протокол) собственников, бухгалтерская справка
Удержан НДФЛ	75-2	68	22 230	Налоговый регистр по НДФЛ
Выплачены средства собственникам при ликвидации	75-2	51	148 770	Выписка банка

112. Возврат уставного капитала учредителям осуществляется соразмерно их долям и оформляется соответствующим актом, подписываемым всеми участниками. Уставный капитал возвращается каждому учредителю наличностью (через кассу юрлица) или безналичным перечислением (с расчетного банковского счета юрлица). Размеры возвращаемых взносов (долей) для каждого совладельца отражаются по дебету счета 75 и кредиту счетов учета денежных средств 50, 51.

## 7.6. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРИ БАНКРОТСТВЕ

113. Юридическое лицо может быть признано банкротом исключительно по решению суда. Основания для такого решения и порядок признания юридического лица банкротом, а также особенности признания банкротом организаций различных организационно-правовых форм установлены федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)».

114. Акционерное общество, как и юридическое лицо иной организационно-правовой формы, может быть признано несостоятельным и впоследствии ликвидировано при одновременном наличии совокупности признаков, указанных в ст. 3 и 4 закона 127-ФЗ. К таковым признакам относятся следующие:

- акционерное общество не способно выплатить сотрудникам заработную плату или выходные пособия, долги перед кредиторами, обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонды;



- просрочка исполнения данных денежных обязательств составляет не менее 3 месяцев (при этом срок должен быть непрерывным, т.е. невозможность оплаты должна присутствовать указанный срок без перерывов);
- просрочка исчисляется с той даты, когда денежное обязательство должно было быть исполнено (со дня оплаты полученного товара, установленного договором, крайнего дня выплаты причитающейся работнику заработной платы и т.д.);
- размер неисполненных обязательств учитывается на дату подачи соответствующего заявления в суд;
- в состав задолженности, имеющей значение для выявления признаков несостоятельности, включаются все денежные обязательства перед кредиторами и работниками, а также обязательные платежи (страховые и пенсионные взносы, налоги);
- к денежным обязательствам относятся задолженность за полученные, но не оплаченные товары, работы и услуги, полученные займы и проценты по ним, необоснованное обогащение общества, обязательства перед учредителями и иные, определенные абз. 2 п. 2 ст. 4 закона 127-ФЗ.

115. Все имеющиеся средства организации-банкрота направляются на погашение задолженности перед кредиторами. Уставный капитал и иные виды собственного капитала также направляются на погашение задолженности. Признание судом юридического лица банкротом влечет его ликвидацию. Операции выполняются и отражаются в учете в порядке конкурсного производства, которое назначается судом. Операцию выполняет арбитражный управляющий, который выполняет все операции по реализации имущества и распределения его частей между кредиторами в порядке очереди. Если после реализации имущества конкурсным управляющим организации и расчета по имеющимся долгам останутся средства, они будут распределены между учредителями пропорционально их вкладам в уставный (складочный капитал) капитал.

116. В бухгалтерском учете распределение оставшегося имущества, отраженного в составе собственного капитала, следует отразить проводками:

Дебет 82 «Резервный капитал» Кредит 80 «Уставный капитал» — учтен остаток резервного капитала, присоединенного к уставному капиталу;

Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 80 «Уставный капитал» — отражен остаток добавочного капитала, присоединенного к уставному капиталу;

Дебет 99 Кредит 84 — учтена нераспределенная прибыль текущего года, присоединенная к уставному капиталу. Если на счете 99 отражено дебетовое сальдо, то следует сделать обратную запись и оценка имущества, подлежащего распределению (учитываемая в составе уставного капитала), также уменьшится.

Дебет 80 Кредит 84 — отнесена сумма уставного капитала, подлежащая распределению.

Дебет 84 Кредит 75-2 «Расчеты с учредителями» — отражена стоимость имущества, причитающегося учредителю, акционеру или участнику.

## РАСКРЫТИЕ В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ О КАПИТАЛЕ ОРГАНИЗАЦИИ

117. Отчет об изменениях капитала содержит сведения о собственном капитале организации, к которому относятся: уставный (складочный) капитал; добавочный капитал; резервный капитал; нераспределенная прибыль; прочие резервы. Также в отчете отражается информация о собственных акциях, выкупленных у акционеров.

118. В первом разделе «Движение капитала» раскрываются изменения видов капитала в разрезе основных причин за два года — отчетного и предшествующего ему, что дает возможность для анализа динамики и структуры собственного капитала организации. Чтобы заполнить Отчет об изменениях капитала, следует использовать данные синтетического и аналитического учета по счетам 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При отсутствии каких-либо данных в строках «Отчета об изменениях капитала» проставляются прочерки.

Увеличение соответствующего вида капитала отражается по кредиту счета, уменьшение — по дебету. Что касается вида изменений, то в бухгалтерском учете это может отражаться либо различными корреспонденциями, либо требует группировки по аналитическим счетам.

Ниже в таблице приведем порядок учетного обеспечения формирования показателей данного раздела на примере показателей отчетного года.

Уценка имущества (при первой уценке или в случае, если величина уценки превышает суммы предыдущих дооценок) теперь относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Отражать такую уценку следует в корреспонденции со счетом 91.2 «Прочие расходы». Также эти суммы должны быть учтены при формировании финансового результата соответствующего отчетного периода и отражены в отчете об изменениях капитала не в качестве самостоятельных показателей, а в составе чистой прибыли (убытка).

**Порядок формирования раздела об увеличении капитала**

Показатель	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
Увеличение капитала — всего:	Сумма соответствующих строк				
в том числе:					
чистая прибыль	x	x	x	x	Дт 99 Кт 84 плюс положительные корректировки (раздел 2 ф. №3)
переоценка имущества	x	x	Дт 01,04 Кт 83 минус Дт 83 Кт 01,04 — (Дт 83 Кт 02,05) (если разница положительная)	x	
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	x	x	Дт счетов имущества Кт 83 (у ООО)**	x	
увеличение номинальной стоимости акций	Дт 75 Кт 80			x	
реорганизация юридического лица	величина, на которую в результате реорганизации увеличилось сальдо на соответствующем счете				

Аналогично, если дооценка производится после предшествующих уценок, суммы дооценки в пределах предыдущих уценок нужно включать в состав прочих доходов (в кредит счета 91.1 «Прочие доходы», а не на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»). Эти суммы также будут участвовать в формировании показателей чистой прибыли (убытка) соответствующего периода. При выбытии внеоборотных активов сумма их дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации.

В обществах с ограниченной ответственностью участники могут вносить вклады в его имущество. Такие вклады отличаются от вкладов в уставный капитал, так как они не приводят к увеличению уставного капитала и изменению соотношения долей (размеров вкладов) учредителей. Вклады в имущество ООО подлежат отражению в бухгалтерском учете общества по дебету счетов учета соответствующего имущества и кредиту счета учета добавочного капитала.

По строке «Уменьшение капитала — всего» приводятся данные об уменьшении капитала за отчетный год всего по каждой составляющей и в целом. Значение показателя по каждой графе определяется суммированием значений показателей по строкам «в том числе», в которых приводится следующая информация — по строке «Изменение резервного капитала» в графе 6 указывается величина изменения (увеличения или уменьшения) резервного капитала «за счет» нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), т.е. разность оборотов по кредиту и дебету счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В случае уменьшения резервного капитала значение приводится в круглых скобках.

**119. Второй раздел «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок»** содержит информацию о влиянии изменений учетной политики на показатели капитала. Если не были сделаны записи по счету 84, связанные с изменением учетной политики или с исправлением существенных ошибок, то данные строки «Величина капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему» по «Величина капитала на 31 декабря предыдущего года» будут совпадать с данными отчетности за прошлый год. Если такие записи были сделаны, то заполнять форму № 4 следует именно с этого раздела.

Если ошибка одновременно повлияла на показатели: «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса и «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах, то следует сделать обратные записи в корреспонденции со счетом 84, а затем сделать верную проводку также в корреспонденции со счетом 84. Во втором разделе отчета об изменениях

## Порядок формирования раздела об уменьшении капитала

	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
Сумма соответствующих строк					
Уменьшение капитала — всего: в том числе:					
Убыток	x	x	x	x	Дт 84 Кт 99 плюс положительные корректировки (см. разд. 2 ф. № 3)
переоценка имущества	x	x	Дт 01 Кт 83 минус Дт 83 Кт 01 (если раз- ница отрицательная)	x	
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	x	x	расходы, отнесенные в Дт 83 (значение приводится в скобках)	x	расходы, отнесенные в Дт 84 (значение приводится в скобках)
уменьшение номинальной стоимости акций	уменьшение сальдо на счете 80 за счет уменьшения номинальной стоимости акций (значение приводится в скобках) Дт 80 Кт 84			x	

Окончание табл. 8.2

	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
уменьшение количества акций	уменьшение сальдо на счете 80 за счет уменьшения количества акций (значение приводится в скобках)	уменьшение сальдо на счете 81 за счет уменьшения количества акций (значение приводится в скобках)		x	
реорганизация юридического лица	величина, на которую в результате реорганизации уменьшилось сальдо на соответствующем счете				
дивиденды	x	x	x	x	Дт 84 Кт 75 Дт 84 Кт 70 (значение приводится в скобках)
изменение добавочного капитала	x	x	указывается величина изменения (увеличения или уменьшения) добавочного капитала, не приводящего к изменению капитала. В случае уменьшения добавочного капитала значение приводится в круглых скобках		x
изменение резервного капитала	x	x	x	Дт 82 Кт 84 — в скобках	Дт 82 Кт 84 — без скобок

капитала следует указать сумму корректировки нераспределенной прибыли, связанной с исправлением ошибки. Для отражения корректировок по исправлению ошибок на счете 84 можно открыть отдельные субсчета для отражения корректировок, обусловленных изменением учетной политики и для отражения исправлений существенных ошибок прошлых лет.

При отражении в отчетности результатов реорганизации уставный капитал новой организации в соответствии с договором о слиянии может как увеличиваться, так и уменьшаться по сравнению с уставными капиталами реорганизуемых юридических лиц. Если договором о слиянии предусмотрено увеличение уставного капитала возникшей организации, в том числе за счет собственных источников, участвующих в реорганизации в форме слияния организаций (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.), то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии. Если в договоре о слиянии предусмотрено уменьшение величины уставного капитала возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии, а разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» за счет строки «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В 3-й форме эти изменения отражаются по соответствующим строкам «Реорганизация юридического лица» в части увеличения или уменьшения капитала.

Уставный капитал общества, созданного в результате выделения, формируется за счет уменьшения уставного капитала и (или) за счет иных собственных средств (в том числе добавочного капитала, нераспределенной прибыли и др.) общества, из которого осуществлено выделение. Для правильного отражения результатов реорганизации следует пользоваться Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций<sup>1</sup>. Согласно им при реорганизации в формах слияния, разделения и преобразования, о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций — при реорганизации в форме присоединения реорганизуемой органи-

<sup>1</sup> Приказ Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н (ред. от 25.10.2010) «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 19.06.2003 № 4774).



зацией, прекращающей свою деятельность, заключительная бухгалтерская отчетность составляется на день, предшествующий дате внесения в Реестр соответствующей записи (о возникших организациях). хозяйственные операции, произведенные с даты утверждения разделительного баланса до даты государственной регистрации вновь возникших организаций, отражаются в бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

В результате реорганизации могут изменяться различные виды капитала, эти изменения отражаются в соответствующих графах. Например, графа 3 — величина, на которую в результате реорганизации увеличилось сальдо на счете 80 «Уставный капитал»; графа 4 — величина, на которую в результате реорганизации увеличилось сальдо на счете 81 «Собственные акции (доли)» (значение приводится в круглых скобках); графа 5 — величина, на которую в результате реорганизации увеличилось сальдо на счете 83 «Добавочный капитал»; и т.д.

120. В разделе 3 чистые активы отчета об изменениях капитала приводится информация о стоимости чистых активов организации для оценки ее ликвидности. Стоимость чистых активов приводится по состоянию на 31 декабря текущего (отчетного) года (графа 3), на 31 декабря предыдущего года (графа 4) и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему (графа 5). При составлении бухгалтерской отчетности за 2019 год стоимость чистых активов организации определяется в соответствии с Порядком, который утвержден приказом Минфина России от 28.08.2014 № 84н.

Таблица 8.3

**Раскрытие в формах отчетности информации, связанной с формированием и изменением собственного капитала**

№ п/п	Информация	Формы бухгалтерской отчетности, в которых подлежит раскрытию информация
1	<p>Об остатках собственного капитала на начало и конец отчетного периода в целом и по элементам:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• уставный капитал;</li> <li>• собственные акции, выкупленные у акционеров;</li> <li>• резервный капитал;</li> <li>• добавочный капитал;</li> <li>• нераспределенная прибыль</li> </ul>	<p>Бухгалтерский баланс (форма № 1), пассив, раздел III «Капитал и резервы» пассива баланса</p>

№ п/п	Информация	Формы бухгалтерской отчетности, в которых подлежит раскрытию информация
2	Об остатках собственного капитала и всех его элементов на начало и конец отчетного года и года, предшествующего отчетному, и изменениях собственного капитала в сторону уменьшения и увеличения за отчетный период и аналогичный период предшествующего отчетного года	Отчет об изменениях капитала (форма № 3)
3	О поступлении денежных средств от эмиссии акций	Отчет о движении денежных средств (форма № 4), информация о финансовой деятельности
4	О выбытии денежных средств в связи с выплатой дивидендов	Отчет о движении денежных средств (форма № 4), информация о финансовой деятельности
5	О выбытии денежных средств в связи с уменьшением уставного капитала	Отчет о движении денежных средств (форма № 4), информация о финансовой деятельности

121. Дополнительная информация о формировании, состоянии и использовании собственно капитала раскрывается в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

Дополнительно к вышеуказанным формам публичные акционерные общества (ПАО) обязаны раскрывать информацию об аффилированных лицах.

Организациям, которые формируют фонды за счет чистой прибыли, рекомендуется также раскрывать эту информацию в составе пояснительной записки. Раскрытие можно отражать в следующей форме (табл. 8.4).

Данная форма заполняется по данным аналитического учета к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Таблица 8.4

**Рекомендуемая форма по раскрытию информации о фондах, сформированных за счет чистой прибыли и их использовании**

Наименование фонда	Отчетный период	Остаток на начало	Увеличение фонда	Уменьшение фонда	Остаток на конец
Фонд накопления	Отчетный год				
Фонд потребления					
Фонд развития					
Фонд поощрения сотрудников и др.					
<b>Итого</b>					
Фонд накопления	Год, предшествующий отчетному				
Фонд потребления					
Фонд развития					
Фонд поощрения сотрудников и др.					
<b>Итого</b>					

# Приложения

## Приложение 1

### Нормативные и правовые акты

#### *Законодательные акты*

- 1) Гражданский кодекс Российской Федерации.
- 2) Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 02.12.2019). Глава 28. Рассмотрение дел о несостоятельности (банкротстве).
- 3) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.09.2019).
- 4) Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 26.07.2019).
- 5) Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (ред. от 04.11.2019).
- 6) Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ред. от 04.11.2019).
- 7) Федеральный закон от 08.05.1996 № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» (ред. от 02.08.2019).
- 8) Федеральный закон от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» (ред. от 02.08.2019).
- 9) Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (ред. от 12.11.2019).
- 10) Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (ред. от 12.11.2019).

#### *Нормативные правовые акты*

- 1) Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997).
- 2) Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180.
- 3) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018).
- 4) Положение по ведению бухгалтерского учета «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 08.07.2016).

- 5) Положение по ведению бухгалтерского учета «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н.
- 6) Положение по ведению бухгалтерского учета «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н.
- 7) Положение по ведению бухгалтерского учета «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденное приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н.
- 8) Положение по ведению бухгалтерского учета «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н.
- 9) Положение по ведению бухгалтерского учета «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н.
- 10) Положение по ведению бухгалтерского учета «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н.
- 11) Положение по ведению бухгалтерского учета «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденное приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н.
- 12) Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.08.2014 № 84 «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов».
- 13) Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (ред. от 08.11.2010).
- 14) Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций. Документ утвержден приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н.
- 15) Положение Банка России от 11.08.2014 № 428-П (ред. от 18.12.2018) «О стандартах эмиссии ценных бумаг, порядке государственной регистрации выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, государственной регистрации отчетов об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг».

**Корреспонденции счетов по учету собственного капитала**

Таблица 1

**Отражение в бухгалтерском учете принимающей организации факта получения (внесения) вклада в уставный (складочный) капитал денежными средствами на расчетные счета организации**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов при начислении задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал				
1	Отражен (увеличен) размер уставного (складочного) капитала за счет вкладов (взносов) учредителей (участников) после регистрации (перерегистрации) в учредительных документах ее величины (новой величины)	75-1	80	Выписка из ЕГРЮЛ, устав, бухгалтерская справка-расчет
2	Перечислена на расчетный счет сумма денежных средств учредителями организации в качестве вкладов в уставный (складочный) капитал или на другие цели	51, 50	75-1	Выписка банка, РКО

Таблица 2

**Отражение в бухгалтерском учете продажи акций создаваемого акционерного общества по договорной цене. Акции полностью оплачены денежными средствами при подписке**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов при отражении задолженности учредителей				
1	Начислена задолженность учредителей по внесению вклада в уставный капитал. Сумма уставного капитала отражена по номинальной стоимости акций после регистрации акционерного общества	75-1	80	Выписка из ЕГРЮЛ, устав, бухгалтерская справка

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов при оплате акций денежными средствами				
2	Перечислена на расчетный счет организации сумма за проданные акции по договорной цене	51	75-1	Выписка банка
Корреспонденции счетов по эмиссионному доходу акционерного общества				
3	Отражена сумма превышения продажной над номинальной стоимостью акций при формировании уставного капитала акционерных обществ	75-1	83 субсчет «Эмиссионный доход»	Бухгалтерская справка

Таблица 3

**Отражение в бухгалтерском учете собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов при оприходовании собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров				
1	Оплачены организацией из кассы, с расчетных, валютных, специальных счетов собственные акции акционерного общества (в сумме фактических затрат), выкупленные им у акционеров для их перепродажи или аннулирования	81	50, 51, 52, 55	РКО, выписка банка
Корреспонденции счетов при оприходовании собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров. Отражение через счет 75 «Расчеты с учредителями»				
2	Приняты к учету собственные акции, выкупленные у акционеров	81	75	Бухгалтерская справка

Продолжение табл. 3

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
3	Произведена оплата из кассы, с расчетных счетов, выкупленных у акционеров акций	75	50, 51	РКО, выписка банка
Корреспонденции счетов при аннулировании выкупленных собственных акций акционерным обществом (без использования резервного фонда для выкупа акций)				
4	Аннулированы выкупленные собственные акции акционерным обществом после перерегистрации учредительных документов	80	81	Выписка из ЕГРЮЛ, протоколы
5	Отражена разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью в составе прочих расходов организации	91-2	81	Бухгалтерская справка
Корреспонденции счетов при аннулировании выкупленных собственных акций акционерным обществом (с использованием резервного фонда для выкупа акций)				
6	Уменьшен уставный капитал общества путем погашения выкупленных у акционеров акций	80	81	Выписка из ЕГРЮЛ, протоколы
7	Отражено использование средств резервного фонда для выкупа акций	82	81	Бухгалтерская справка, решение совета директоров, собрания акционеров (участников)
8	Отражена разница между фактическими затратами на выкуп и номинальной стоимостью погашенных акций в составе прочих расходов организации	91-2	81	Бухгалтерская справка
Корреспонденции счетов при продаже акционерным обществом собственных акций в процессе их вторичного распространения				
1	Списаны расходы по вторичному размещению фактиче-	91-2	76, 51	Бухгалтерская справка



№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
	ских затрат на финансовые результаты (прочие расходы) организации			
2	Списаны проданные акции в сумме фактических затрат на финансовые результаты (прочие расходы) организации	91-2	81	Бухгалтерская справка, договор продажи акций

Таблица 4

**Отражение в бухгалтерском учете продажи доли другим учредителям или третьим лицам**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов при продаже доли учредителя самому обществу по заранее оговоренной в уставе выкупной цене				
1	Отражена покупка доли обществом у учредителя по цене, которую общество выплачивает своему учредителю (собственнику)	81	75 (76)	Бухгалтерская справка
2	Оплачена обществом доля учредителя (собственника) денежными средствами	75 (76)	50, 51	РКО, выписка банка
Корреспонденции счетов при продаже доли учредителя самому обществу по заранее оговоренной в уставе выкупной цене. Обществом предложено учредителю получить его долю имуществом				
3	Отражена покупка доли обществом у учредителя по цене, которую общество выплачивает своему учредителю	81	75 (76)	Бухгалтерская справка
4	Отражена передача имущества бывшему учредителю	75 (76)	91-1	Накладная, акт приема-передачи, заключение оценщика

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
5	Начислен НДС по переданному имуществу	91-2	68 субсчет «Расчеты по НДС»	Счет-фактура
6	Списана остаточная стоимость основных средств, учетная стоимость материалов, переданных бывшему учредителю	91-2	01, 10	Накладные, акты на списание ОС
7	Получены от учредителя денежные средства в счет превышения стоимости имущества над действительной стоимостью доли	50, 51	75 (76)	РКО, выписка банка

Таблица 5

**Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с формированием и использованием резервного капитала**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов при отчислении средств в резервный капитал из прибыли, подлежащей распределению				
1	Отражено отчисление средств в резервный капитал на счет 82 из прибыли, подлежащей распределению	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	82	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников)
Корреспонденции счетов при покрытии убытка отчетного года из резервного капитала организации				
2	Покрыт убыток отчетного года со счета 82 «Резервный капитал»	82	84 субсчет «Убыток, подлежащий покрытию»	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов при погашении облигаций акционерных обществ из резервного капитала				
3	Погашены краткосрочные, долгосрочные облигации акционерного общества за счет резервного капитала организации	82	66, 67	Выписки банка по кредитному счету, бухгалтерская справка

Таблица 6

**Отражение в бухгалтерском учете прочих операций, связанных с формированием добавочного капитала**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов по эмиссионному доходу акционерного общества				
1	Отражена сумма превышения продажной над номинальной стоимостью акций при формировании уставного капитала акционерных обществ	75-1	83 субсчет «Эмиссионный доход»	Бухгалтерская справка
Корреспонденции счетов по разнице между продажной и номинальной стоимостью доли				
2	Отражена разница между суммой, фактически внесенной участником в оплату доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью, и ее номинальной стоимостью	75-1	83 субсчет «Другие источники»	Бухгалтерская справка
Корреспонденции счетов при отражении курсовых разниц, связанных с расчетами с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал организации				
3	Учтена положительная курсовая разница между курсом валюты, установленным ЦБ РФ на дату подписания	75-1	83	Бухгалтерская справка

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
	учредительных документов и на момент зачисления денежных средств			
Корреспонденции счетов при отчислении средств в добавочный капитал из прибыли, подлежащей распределению				
4	Отражено отчисление средств в добавочный капитал на счет 83 из прибыли, подлежащей распределению	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	83 субсчет «Другие источники»	Бухгалтерская справка

Таблица 7

**Отражение в бухгалтерском учете прочих операций, связанных с использованием добавочного капитала**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов при формировании уставного капитала акционерного общества				
1	Отражена сумма превышения продажной стоимости над номинальной стоимостью акций при формировании уставного капитала акционерных обществ	75-1	83-1	Бухгалтерская справка
Корреспонденции счетов при отражении курсовых разниц, связанных с расчетами с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал организации				
2	Учтена отрицательная курсовая разница между курсом валюты, установленным ЦБ РФ на дату подписания учредительных документов и на момент зачисления денежных средств	83 субсчет «Другие источники»	75-1	Бухгалтерская справка

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
<b>Корреспонденции счетов при использовании средств добавочного капитала на увеличение уставного (складочного) капитала с отражением вкладов (взносов) учредителей</b>				
3	Отражено распределение сумм добавочного капитала между учредителями	83	75-1	Бухгалтерская справка
4	Увеличен размер уставного (складочного) капитала после перерегистрации в учредительных документах ее новой величины за счет сумм добавочного капитала, распределенных между учредителями	75-1	80	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников), выписка из ЕГРЮЛ
<b>Корреспонденции счетов при распределении средств добавочного капитала между учредителями</b>				
5	Отражено распределение сумм добавочного капитала между учредителями	83	75-2	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников)
<b>Корреспонденции счетов при использовании средств добавочного капитала на увеличение уставного (складочного) капитала</b>				
6	Увеличен размер уставного (складочного) капитала за счет использования средств добавочного капитала после перерегистрации в учредительных документах ее новой величины	83	80	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников), выписка из ЕГРЮЛ
<b>Корреспонденции счетов при направлении средств добавочного капитала (кроме добавочного капитала, сформированного за счет результатов переоценки имущества) на покрытие убытков прошлых лет</b>				
7	Погашен убыток прошлого года за счет добавочного капитала	83	84 субсчет «Убыток, подлежащий покрытию»	Бухгалтерская справка, решение совета директоров, собрания акционеров (участников)

Таблица 8

**Корреспонденции счетов при отражении курсовых разниц,  
связанных с использованием активов и обязательств  
для ведения деятельности за пределами РФ**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
1	Отражена положительная курсовая разница, возникшая в результате пересчета в связи с изменением курса иностранной валюты к рублю на отчетную дату по сравнению с предыдущей отчетной датой	66, 67 и т.д.	83-3	Бухгалтерская справка
2	Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая в результате пересчета в связи с изменением курса иностранной валюты к рублю на отчетную дату по сравнению с предыдущей отчетной датой	83-3	66, 67 и т.д.	Бухгалтерская справка
3	Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая в результате пересчета в связи с изменением курса иностранной валюты к рублю на отчетную дату по сравнению с предыдущей отчетной датой сверх суммы ранее созданного добавочного капитала	91-2	66, 67 и т.д.	Бухгалтерская справка

Таблица 9

**Отражение в бухгалтерском учете распределения прибыли  
(покрытия убытка)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов при списании прибыли, подлежащей распределению на нераспределенную прибыль в обращении				
1	Списана прибыль, подлежащая распределению на субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	84 субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	Бухгалтерская справка

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
<b>Корреспонденции счетов при отчислении средств из прибыли, подлежащей распределению</b>				
2	Отражено отчисление средств в резервный капитал из прибыли, подлежащей распределению	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	82	Бухгалтерская справка, решение совета директоров, собрания акционеров (участников)
3	Отражено отчисление средств в добавочный капитал из прибыли, подлежащей распределению	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	83 субсчет «Другие источники»	Бухгалтерская справка
4	Отражено отчисление средств в уставный капитал из прибыли, подлежащей распределению	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	80	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников), выписка из ЕГРЮЛ
5	Списан остаток прибыли, подлежащей распределению на субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	84 субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	Бухгалтерская справка, решение совета директоров, собрания акционеров (участников)
<b>Корреспонденции счетов при начислении выплат (дивидендов) из прибыли, подлежащей распределению</b>				
6	Отражена начисленная сумма выплат (дивидендов) учредителям, являющимся работниками организации из прибыли, подлежащей распределению	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	70, 75-2 (отдельный субсубсчет, аналитический счет)	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников)
7	Отражена начисленная сумма выплат (дивидендов) учредителям,	84 субсчет «Прибыль, подлежащая	75-2	Бухгалтерская справка, решение

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
	не являющимся работниками организации из прибыли, подлежащей распределению	распределению»		собрания акционеров (участников)
8	Списан остаток прибыли, подлежащей распределению на субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	84 субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	Бухгалтерская справка
9	Отражено удержание налога на доходы физических лиц и налога на прибыль, непосредственно при выплате дивидендов акционерам (участникам)	75-2	68	Налоговая карточка по НДФЛ
10	Выплачены акционерам (участникам) дивиденды за вычетом налогов	75-2	50, 51, 52	РКО, выписка банка
Корреспонденции счетов при покрытии убытков прошлых лет за счет прибыли, подлежащей распределению				
11	Отражено покрытие убытков прошлых лет с субсчета «Убыток, подлежащий покрытию» за счет прибыли, подлежащей распределению	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	84 субсчет «Убыток, подлежащий покрытию»	Бухгалтерская справка
12	Списан остаток прибыли, подлежащей распределению на субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»	84 субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	Бухгалтерская справка
Корреспонденции счетов при использовании средств за счет нераспределенной прибыли				
13	Отражено использование средств за счет нераспределенной прибыли (если принято решение компетентного органа организации)	84 субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	84 субсчет «Нераспределенная прибыль использованная»	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников)



№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Счет дебет	Счет кредит	Первичные учетные документы
Корреспонденции счетов при покрытии убытка отчетного года за счет нераспределенной прибыли в обращении				
14	Покрыт убыток отчетного года за счет нераспределенной прибыли	84 субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	84 субсчет «Убыток, подлежащий покрытию»	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников)
Корреспонденции счетов при покрытии убытка отчетного года из резервного капитала организации				
15	Покрыт убыток отчетного года со счета 82 «Резервный капитал»	82	84 субсчет «Убыток, подлежащий покрытию»	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников)
Корреспонденции счетов при покрытии убытка отчетного года из добавочного капитала организации				
16	Покрыт убыток отчетного года со счета 83 «Добавочный капитал» при ликвидации	83	84 субсчет «Убыток, подлежащий покрытию»	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников)
Корреспонденции счетов при покрытии убытка отчетного года из уставного капитала организации				
17	Отражено уменьшение уставного капитала, который направлен на погашения убытка	80	84 субсчет «Убыток, подлежащий покрытию»	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников), выписка из ЕГРЮЛ
Корреспонденции счетов при покрытии убытка отчетного года за счет учредителей организации				
18	Покрыт убыток отчетного года вкладами (взносами) учредителей	75-1	84 субсчет «Убыток, подлежащий покрытию»	Бухгалтерская справка, решение собрания акционеров (участников)

ФЗ  
№ 436-ФЗ

Издание не подлежит маркировке  
в соответствии с п. 1 ч. 2 ст. 1

*Учебное издание*

**Шадрина Маргарита Александровна**

# **МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА**

**УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ**

Оригинал-макет подготовлен в НИЦ ИНФРА-М

ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»  
127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1  
Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86. Факс: (495) 280-36-29  
E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>

Подписано в печать 01.09.2020.

Формат 60×90/16. Бумага офсетная. Гарнитура Newton.

Печать цифровая. Усл. печ. л. 6,13.

Тираж 3000 экз. Заказ № 00000

ТК 742202-1141212-010920

Отпечатано в типографии ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»

127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1

Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86. Факс: (495) 280-36-29