

достигнутой экономии на потреблении промежуточных ресурсов (в пересчете на живой труд) в оценке на одного занятого работника.

В–четвертых, выдвинута гипотеза об основных принципах разработки интегрального показателя динамики примененных ресурсов факторов производства как экономического потенциала динамики эффективности с совокупными эффектами экономии, как живого труда, так и потребленного прошлого труда.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Промышленность Республики Беларусь, 2016: стат. сборник / Нац. стат. комитет Респ. Беларусь. – Минск: [б. и], 2016. – 248 с.
2. Национальные счета Республики Беларусь, 2017: стат. сборник / Нац. стат. комитет Респ. Беларусь.– Минск: [б. и], 2017. – 202 с.
3. Новиков, М.М. Статистический анализ макроэкономических показателей / М.М. Новиков. – Минск : БГЭУ, 2008. – 217с.
4. Система национальных счетов 2008. МВФ, ВБ, ООН, ОЭСР, ЕБ, -Нью-Йорк: ООН, 2012. - 827 с.
5. Эверит, Б.С. Большой словарь по статистике / науч. ред. перевода с англ. И.И. Елисеева. 3-е издание. – Москва : Проспект, 2010. –736 с.
6. Эконометрика: учебник для магистров / И.И. Елисеева [и др.] ; под ред. И.И. Елисеевой. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 453 с. – Серия : Магистр.

ANALYTICAL SEARCH OF THE RELEASED LABOR, THE EQUIVALENT OF THE SAVINGS OF THE CONSUMED INTERMEDIATE INPUTS

Novikov M.M., Doctor of Economics, Professor, Professor of the Belarus State Economic University, Minsk, Belarus

***Abstract.** Search is modeled variable characterizing the number of released human labor, is equivalent to the savings achieved in the consumption of intermediate inputs. On the actual work industry of the Republic of Belarus confirmed that the desired variable is 99.9 % due to the effect of the economy consumed past labor. The effect of the closeness of the basis for evaluation of the interchangeability of the consumed resources of past labor and living labor, and offers recommendations about the directions of modeling of integral indicators of the dynamics of the consumed and used resources of factors of production.*

***Keywords:** analytical search, released living labor, interchangeability, integral indicators of efficiency dynamics, consumed resources, applied resources, production factors.*

УДК 336.02

ВЫКУП И ОТЧУЖДЕНИЕ ЗАО СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Коротаев С.Л., д.э.н., профессор УО «Белорусский государственный экономический университет», директор ЗАО «АудитКонсульт», г. Минск, Республика Беларусь

***Аннотация.** Рассматриваются актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения операций, связанных с выкупом закрытым акционерным обществом у акционеров собственных акций и их последующей реализацией другим акционерам.*

***Ключевые слова:** акции, устав, налог, бухгалтерский учет.*

Введение. В условиях становления и развития рыночной экономики вопросы перехода имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций становятся все более актуальными. В этой связи возникает необходимость правового, учетного и налогового сопровождения операций, связанных со сменой собственников, участников (учредителей) организаций. Вместе с тем до настоящего времени, как показывает практика, по-прежнему остается немало проблемных вопросов, по которым не имеется однозначных ответов, или по которым нормы законодательства трактуются по-разному.

Рассмотрим некоторые из таких вопросов, касающихся операций, связанных с выкупом и последующей продажей закрытым акционерным обществом (далее – ЗАО) собственных акций:

- каков порядок налогообложения таких операций, в частности, в случае, когда акции выкупаются ЗАО по стоимости, превышающей их номинальную стоимость?

- в какой момент расходы покупателя акций, превышающие их номинальную стоимость, должны учитываться при налогообложении прибыли: непосредственно по факту покупки либо при последующей реализации выкупленных акций?

- каков порядок отражения операций по приобретению ЗАО собственных акций у своих акционеров в бухгалтерском учете в случае, если:

- продавцом акций является физическое лицо?
- продавцом акций является юридическое лицо?

- каков порядок отражения в учете ЗАО выкупленных у акционеров акций, реализуемых другим акционерам ЗАО?

Основная часть. Чтобы ответить на поставленные вопросы, проанализируем прежде всего нормы законодательных актов, имеющих отношение к следующей ситуации:

акционер ЗАО в установленном законодательством порядке отчуждает принадлежащие ему акции самому ЗАО (акционеры не воспользовались своим преимущественным правом покупки акций), которое впоследствии реализует эти акции другому своему акционеру.

ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ВЫКУПА И ПРОДАЖИ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ

В соответствии со ст. 66 Закона Республики Беларусь от 09.12.1992 г. № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (далее – Закон № 2020-XII) [1] закрытым акционерным обществом является акционерное общество, акции которого размещаются и обращаются только среди акционеров этого общества и (или) определенного в соответствии с ч. 3 ст. 76 этого Закона ограниченного круга лиц.

Аналогичная норма предусмотрена п. 2 ст. 97 Гражданского кодекса Республики Беларусь [2].

Согласно ст. 73 Закона № 2020-XII акционеры ЗАО имеют преимущественное право покупки акций, продаваемых другими акционерами этого общества. Если в результате реализации акционерами преимущественного права акции не могут быть приобретены в предложенном количестве, общество вправе само приобрести невостребованные акционерами акции по согласованной с их владельцем цене и (или) предложить приобрести эти акции третьему лицу по цене не ниже цены, предложенной акционерам ЗАО.

Уставом ЗАО либо решением общего собрания акционеров, принятым большинством не менее трех четвертей голосов лиц, принявших участие в этом общем собрании, может быть ограничен круг третьих лиц, которым акционерами данного общества могут быть проданы или отчуждены иным образом, чем продажа, акции этого общества.

В соответствии со ст. 77 Закона № 2020-XII решение о приобретении акционерным обществом акций этого общества принимается общим собранием акционеров.

Приобретенные обществом акции, не подлежащие последующему аннулированию, поступают в распоряжение акционерного общества.

Поступившие в распоряжение акционерного общества акции не предоставляют права голоса, они не учитываются при подсчете голосов на общем собрании акционеров, по ним, за исключением случая, установленного ч. 7 ст. 77 Закона № 2020-XII, не начисляются дивиденды.

Поступившие в распоряжение акционерного общества акции должны быть реализованы в соответствии с целью, определенной в решении общего собрания акционеров, в течение одного года, если иное не установлено уставом акционерного общества.

В противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного фонда акционерного общества на сумму номинальных стоимостей акций, поступивших в его распоряжение.

Структурно-логическая схема выкупа ЗАО у акционера – физического лица собственных акций и их последующего отчуждения представлена на рис. 1.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ВЫКУПА И ПРОДАЖИ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ

А) Налогообложения операций, связанных с выкупом акций

Налогообложение продавцов акций

Согласно п. 5 ст. 160 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) [3] налоговая база подоходного налога с физических лиц по операциям с ценными бумагами определяется как разница

между доходами, полученными по операциям с ценными бумагами, и фактически произведенными и документально подтвержденными расходами на приобретение, реализацию, погашение и хранение этих ценных бумаг либо налоговым вычетом в размере 10 процентов доходов, полученных по операциям с ценными бумагами.

Какой вариант учета расходов использовать при определении налоговой базы подоходного налога с физических лиц от продажи акций - в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов либо в размере 10 процентов дохода от продажи акций - продавец акций должно определить самостоятельно.

Документально подтвержденные расходы на приобретение ценных бумаг, произведенные в белорусских рублях, подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь (далее – НБ РБ) на день осуществления таких расходов. Определенные в долларах США расходы пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу, установленному НБ РБ на дату фактического получения плательщиком доходов по операциям по реализации, погашению таких ценных бумаг.

Если курс белорусского рубля по отношению к доллару США, установленный НБ РБ на день осуществления расходов на приобретение ценных бумаг, больше курса белорусского рубля по отношению к доллару США, установленного НБ РБ на день получения плательщиком доходов по операциям по реализации, погашению таких ценных бумаг, то указанный выше пересчет не производится.

При уплате подоходного налога с дохода акционеров - физических лиц, реализовавших свои акции ЗАО, необходимо руководствоваться нормами ст. 160 НК, устанавливающей порядок определения налоговой базы, исчисления, удержания и уплаты подоходного налога с физических лиц при получении доходов по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, а также ст. 175 НК, устанавливающей конкретный порядок исчисления, удержания и перечисления подоходного налога налоговыми агентами (в рассматриваемом случае налоговым агентом с учетом п. 9 ст. 160 и п. 2 ст. 175 НК выступает ЗАО).

Согласно п. 8 ст. 175 НК налоговые агенты обязаны удержать исчисленную сумму подоходного налога непосредственно из доходов плательщика при их фактической выплате. При этом удержание у плательщика исчисленной суммы подоходного налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом плательщику, при фактической выплате указанных денежных средств плательщику либо по его поручению третьим лицам.

Таким образом, подоходный налог с доходов акционеров – физических лиц, реализовавших свои акции ЗАО, удерживается только при фактической выплате ЗАО такого дохода акционеру - физическому лицу.

Налогообложения юридического лица - владельца акций ЗАО, осуществившего их продажу ЗАО, должно осуществляться самим продавцом акций исходя из валовой прибыли от продажи акций в порядке, установленном п. 1 ст. 138 НК.

Налогообложение ЗАО, выкупающего собственные акции

Что касается вопросов налогообложения покупателя акций – самого ЗАО, то здесь необходимо учитывать следующее.

В соответствии с п. 3 ст. 136 НК «если сумма денежных средств либо затрат на производство либо приобретение (выполнение, оказание) товаров (работ, услуг), имущественных прав или остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности, передаваемых в обмен на выкупаемые организацией акции собственной эмиссии (паи, доли), превышают номинальную стоимость указанных акций (размер паев, долей), такая разница не учитывается при определении валовой прибыли организации, передающей денежные средства, имущество взамен выкупаемых акций собственной эмиссии (паев, долей)».

Иными словами, если, например, ЗАО выкупает 10 собственных акций по стоимости за акцию, превышающую ее номинальную стоимость на 250 руб., то сумма превышения, равная по 10 акциям 2500 руб., не будет приниматься в состав затрат ЗАО, учитываемых при исчислении налога на прибыль. Очевидно, что в рассматриваемой ситуации чрезвычайно важным является момент, когда сумма выкупа акций, превышающая сумму, исчисленную исходя из номинальной стоимости выкупленных акций, должна уменьшать налогооблагаемую прибыль: при последующих операциях с акциями или же непосредственно после выкупа акций.

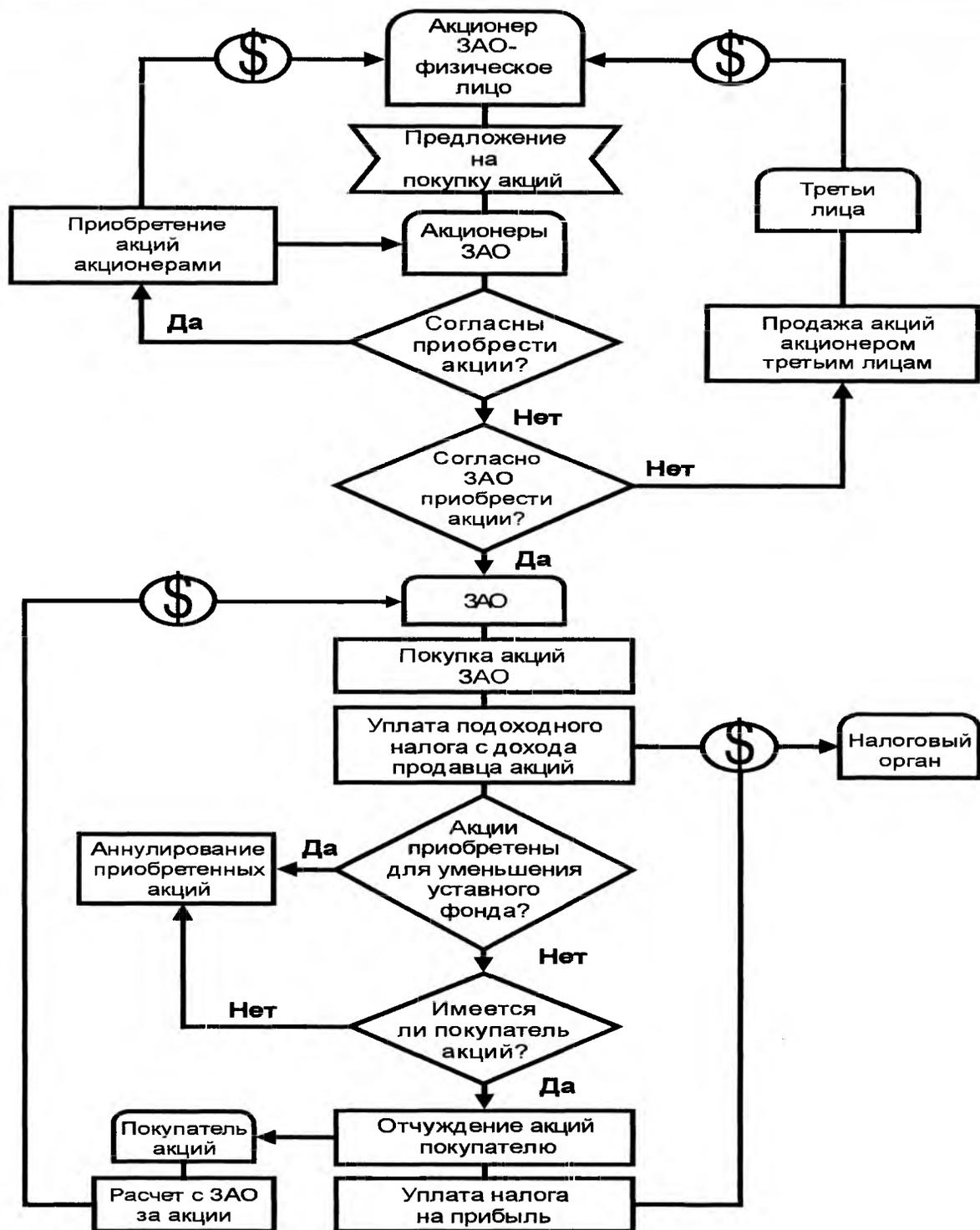


Рис. 1 – Структурно-логическая схема выкупа ЗАО у акционера - физического лица собственных акций и их последующего отчуждения

Действующее законодательство однозначного ответа на данный вопрос не дает. С одной стороны, если руководствоваться принципом бухгалтерского учета «соответствие расходов полученным доходам», то, казалось бы, расходы, связанные с приобретением акций должны соотноситься с доходами от их продажи, т.е. до продажи затраты на приобретение акций не должны списываться и не признаваться расходами для целей налогообложения. С другой стороны, после выкупа акций ЗАО может не знать, будут ли акции продаваться либо они будут аннулироваться (например, в случае, когда не будет найден их покупатель).

Полагаем, что операции приобретения акций ЗАО и последующей их реализацией следует рассматривать отдельно, т.е. расходы по приобретению акций не следует увязывать с доходами от их последующей продажи, которых может и не быть.

Поскольку в целях бухгалтерского учета сумма превышения выкупной стоимости акций над их номинальной стоимостью признается расходом, а при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль данная сумма не участвует ни в текущем, ни в будущих отчетных периодах, эту сумму следует признать постоянной разницей, приводящей к образованию постоянного налогового обязательства.

Под постоянным налоговым обязательством при этом понимается обязательство, равное сумме налога на прибыль, начисляемого в соответствии с налоговым законодательством, но не возникающего по данным бухгалтерского учета и приводящего к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в текущем отчетном периоде (п. 2-4 Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 113 – далее Инструкция № 113) [4].

Именно такая ситуация и возникает в рассматриваемом случае у покупателя акций: для целей учета принимается вся покупная стоимость акций, а для целей налогообложения – только номинальная стоимость акций, что применительно к рассматриваемому случаю ведет к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в текущем отчетном периоде. С учетом п. 14 Инструкции № 113 для определения текущего налога на прибыль сумма расхода по налогу на прибыль должна корректироваться путем добавления к ней суммы постоянных налоговых обязательств, начисленных в текущем отчетном периоде.

Согласно п. 5 Инструкции № 113 постоянное налоговое обязательство определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, установленной налоговым законодательством, действующей на отчетную дату.

В бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство не отражается.

Б) Налогообложения операций, связанных с продажей ранее выкупленных собственных акций

Рассмотрим далее вопросы налогообложения при продаже акционерам ЗАО ранее выкупленных у акционера акций.

В соответствии с подп. 1.1 п. 1 ст. 138 НК доходы плательщика при реализации ценных бумаг, а также при их погашении учитываются (принимаются) исходя из цены реализации ценных бумаг и полученной плательщиком суммы накопленного процентного (купонного) дохода.

В свою очередь, затраты плательщика при реализации ценных бумаг, а также при их погашении определяются, согласно подп. 1.2 п. 1 ст. 138 НК исходя из расходов на приобретение и реализацию ценных бумаг, оплату услуг фондовой биржи, депозитария, иных профессиональных участников рынка ценных бумаг и иных прямых расходов, непосредственно относящихся к операциям с ценными бумагами, включая приходящиеся на них суммы налога на добавленную стоимость.

Статьей 138 НК, регламентирующей особенности определения валовой прибыли от операций с ценными бумагами, не устанавливается какой-либо особый порядок определения налогооблагаемой базы при продаже ценных бумаг по стоимости меньшей, чем величина расходов на их приобретение и реализацию, а также иных расходов, предусмотренных подп. 1.2 п. 1 ст. 138 НК.

В связи с этим при определении налогооблагаемого дохода от продажи акций в затраты акционерного общества, учитываемые при налогообложении налогом на прибыль, должна относиться вся сумма расходов, непосредственно относящихся к операции реализации акций.

Что касается налога на добавленную стоимость (далее – НДС), то здесь следует иметь в виду, что в соответствии с подп. 2.25 п. 2 ст. 93 НК обороты по реализации ценных бумаг (в том числе при их размещении, осуществляемом в соответствии с законодательством) объектами налогообложения НДС не признаются.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ВЫКУПА И ПРОДАЖИ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ

При отражении операций выкупа и последующей продажи собственных акций в бухгалтерском учете ЗАО необходимо руководствоваться следующим (п. 64 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50) [5]:

- для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, пропорционального распределения среди акционеров, безвозмездной передачи государству, аннулирования предназначен счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)»;

- выкуп акционерным обществом у акционера принадлежащих ему акций в сумме фактических затрат должен отражаться по дебету счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов.

В силу того, что момент выкупа акций не всегда совпадает с моментом расчета с их продавцом, а также в связи с необходимостью удержания с дохода физического лица - продавца акций подоходного налога, по мнению автора, для рассматриваемых операций, связанных с выкупом акций, необходимо использование счета 75 «Расчеты с учредителями»;

- при реализации акционерным обществом акций, выкупленных у акционеров, разница между числящейся в бухгалтерском учете стоимостью акций и стоимостью, по которой указанные акции были реализованы, отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Рассмотрим изложенное на конкретном примере, в котором цена выкупа акций превышает их номинальную стоимость.

ПРИМЕР.

Исходные данные:

1. Уставный фонд ЗАО составляет 10000 руб.
2. Акционерами ЗАО являются четыре физических лица с равным количеством акций – по 10 акций номинальной стоимостью 250 руб. за 1 акцию.
3. Общим собранием акционеров принято решение о приобретении у акционера 10 акций по цене 1500 руб. за 1 акцию – на общую сумму 15000 руб.
4. Для определения налогооблагаемой базы по подоходному налогу с доходов от отчуждения акций ЗАО их продавцом принято решение использовать фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на внесение вклада в уставный фонд ЗАО, составляющие 2500 руб. (250 руб. x 10 акций).
5. Курс НБ РБ на дату:
 - внесения вклада в уставный фонд ЗАО (осуществления расходов, связанных с получением ценных бумаг) – 0,4 руб. за 1 доллар США;
 - расчета за приобретенную акцию с акционером (фактического получения дохода плательщиком) – 2 руб. за 1 доллар США.
6. Ставка подоходного налога – 13 %.
7. Ставка налога на прибыль – 18 %.
8. Выкупленные ЗАО акции были проданы одному из акционеров из расчета 500 руб. за 1 акцию – всего на 5000 руб.

Расчет налоговой базы подоходного налога с дохода акционера ЗАО от операции, связанной с отчуждением своих акций самому ЗАО:

$$15000 \text{ руб.} - (2500 \text{ руб.} \times 10 \text{ акций} : 0,4 \text{ руб.} \times 2 \text{ руб.}) = 2500 \text{ руб.}$$



Расчет суммы подоходного налога акционера от отчуждения им своих акций самому ЗАО:

$2500 \text{ руб.} \times 13 / 100 = 325 \text{ руб.}$

Расчет суммы постоянного налогового обязательства:

$(15000 \text{ руб.} - 250 \text{ руб.} \times 10 \text{ акций}) \times 18 / 100 = 2250 \text{ руб.}$

Таблица. – Отражение операций в учете ЗАО:

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
<i>Выкуп ЗАО собственных акций у акционера</i>				
1	Приобретение акций у акционера	81	75	15000
2	Начисление подоходного налога с дохода акционера от продажи им акций	75	88	325
3	Расчет с акционером за приобретенные у него акции (15000 – 325)	75	51 (50)	14675
<i>Продажа ЗАО выкупленных у акционера акций другим акционерам</i>				
4	Продажа акций, приобретенных у акционера, другому акционеру	50 (51)	81	5000
5	Списание разницы между числящейся в бухгалтерском учете стоимостью акций и стоимостью, по которой указанные акции были реализованы (15000 – 5000)	91	81	10000

Особое внимание обратим на то обстоятельство, что сумма постоянного налогового обязательства, равная 2250 руб., в бухгалтерском учете ЗАО не отражается.

В случае если бы акции приобретались ЗАО у его акционера – юридического лица, то налогообложение дохода от продажи акций производилось бы продавцом акций, а не самим ЗАО, как это имеет место в отношении дохода от продажи акций акционерами – физическими лицами.

Заключение.

Результаты проведенного исследования позволяют сделать следующие выводы:

1. Операции выкупа и последующей продажи собственных акций ЗАО, отражаемые с использованием счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» следует рассматривать как отдельные операции без необходимости увязки расходов, связанных с выкупом акций, с доходами от последующей продажи акций.

2. Положительная разница между выкупной стоимостью акций и их номинальной стоимостью не учитывается при определении валовой прибыли ЗАО, т.е. не принимается в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

С учетом норм Инструкции № 113 такая разница признается постоянной разницей, приводящей к образованию постоянного налогового обязательства, которое определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, установленной налоговым законодательством, действующей на отчетную дату.

В бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство не отражается.

3. Для определения текущего налога на прибыль ЗАО сумма расхода по налогу на прибыль должна корректироваться путем добавления к ней суммы постоянного налогового обязательства, начисленного в текущем отчетном периоде по операции, связанной с выкупом ЗАО собственных акций у акционеров по стоимости, превышающей номинальную стоимость этих акций.

4. При определении налогооблагаемого дохода от продажи акций в затраты ЗАО, учитываемые при налогообложении налогом на прибыль, должна относиться вся сумма расходов, непосредственно относящихся к операции реализации акций.

В бухгалтерском учете ЗАО разница между выкупной стоимостью акций и стоимостью, по которой они впоследствии были реализованы другим акционерам, списывается со счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Закон Республики Беларусь от 9 декабря 1992 г. № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (в ред. от 17.07.2017).
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь, 7 дек. 1998 г. № 218-3 (в ред. от 09.01.2017).
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 09.01.2017).
4. Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 31.10.2011 г., № 113.
5. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 29.06.2011 г., № 50 (в ред. от 30.06.2014 г.).

**REDEMPTION AND DISPOSAL OF CLOSED JOINT-STOCK COMPANY OF ITS OWN SHARES:
ACTUAL ISSUES OF ACCOUNTING AND TAXATION**

Korotayev S. L., Doctor of Economics, Professor of the Belarus State Economic University, Director of auditing company «AuditConsult», Minsk, Belarus

Abstract. *The article considers actual issues of accounting and taxation of transactions related to the redemption of closed joint-stock company the shareholders own shares and their subsequent implementation by other shareholders.*

Keywords: *stocks, charter, tax, accounting.*