

**НАЦИОНАЛИЗАЦИЯ АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВ:
ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
(продолжение)**

С.Л. Коротаев, доктор экон. наук., профессор БГЭУ,
директор ЗАО «АудитКонсульт»

Резюме. Рассматриваются проблемные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения, возникающие при увеличении доли государства в уставных фондах открытых акционерных обществ (ОАО) за счет собственных источников этих обществ. Выявляются принципиальные особенности учета и налогообложения, характерные для таких процессов. На основе анализа действующих нормативных актов, а также практики учета и налогообложения операций, обусловленных увеличением долей в уставных фондах ОАО их участников-юридических лиц, даются конкретные предложения по решению имеющихся проблем.

**NATIONALIZATION OF THE JOINT-STOCK COMPANIES:
PROBLEMATIC ISSUES OF ACCOUNTING AND TAXATION**

S.L. Korotaev, Dr. habil., Professor of BSEU,
Director of Joint Stock Company «AuditKonsult»

Abstract. The problematic issues of accounting and taxation, arising at the increased state's shareholding in the authorized capitals of the open joint stock companies (OJSC) with the use of these companies' own sources, are under consideration. The principal features of accounting and taxation, typical of such processes are revealed. Based on the analysis of existing regulations, as well as of the practices in accounting and taxation of operations conditioned upon the increased share of the legal entities in the OJSC authorized capital, specific proposals to address the problems are represented.

В этой связи в рассматриваемой ситуации субъектам хозяйствования следует учитывать следующее разъяснение Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (далее – МНС) от 23.12.2011 г. № 2-2-9/13059 [6], обосновывающее возникновение дохода у участника (акционера) при увеличении его процентной доли участия в уставном фонде организации при увеличении этого фонда за счет собственных источников организации, а также определяющее момент возникновения такого дохода:

«Пунктом 1 статьи 34 НК установлено, что для целей налогообложения доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая применительно к конкретному налогу, сбору (пошлине) в соответствии с Особенной частью НК или актами Президента Республики Беларусь.

Согласно пункту 2 статьи 128 НК внереализационные доходы определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета и отражаются в том налоговом периоде, в котором они фактически получены плательщиком, если иное не установлено статьей 128 НК (за исключением банков).

В соответствии с подпунктом 3.4 пункта 3 статьи 128 НК в состав внереализационных доходов включаются доходы участника (акционера) организации в денежной или натуральной форме, в том числе в виде увеличения номинальной стоимости паев (акций) за счет собственных источников организации в случае изменения процентной доли участия в уставном фонде организации хотя бы одного из участников (акционеров).

Таким образом, при увеличении процентной доли участия в уставном фонде организации в результате увеличения номинальной стоимости паев (акций) за счет собственных источников организации доход участника (акционера) организации выражается в виде экономической выгоды в размере увеличения за счет собственных источников организации номинальной стоимости паев (акций), приводящего к изменению процентной доли участия. Причем **данный доход возникает в момент его начисления в бухгалтерском учете**.

Как видим, согласно разъяснению МНС моментом фактического получения дохода участником, у которого произошло увеличение процентной доли участия в уставном фонде организации, является в рассматриваемом случае момент начисления этого дохода в бухгалтерском учете участника. При этом основанием для начисления дохода является решение собрания участников (акционеров) о выплате такого дохода.

Очевидно, что увеличение доли юридического лица в уставном фонде общества в результате увеличения этого фонда за счет собственных источников общества является «свернутой» операцией расчета с участником – сначала общество фиксирует задолженность перед участником в размере суммы, обусловленной увеличением его доли в уставном фонде общества, а затем эта задолженность закрывается на увеличение доли участника (без дополнительного взноса с его стороны).

При традиционных подходах для реального вклада в уставный фонд его участник должен был бы сначала получить дивиденды либо иные выплаты, источником которых выступает собственный капитал организации, обложить их налогом на прибыль, и уже затем производить вложения в уставный фонд. Именно поэтому сумма увеличения уставного фонда общества, обусловленная увеличением доли участника в уставном фонде, должна признаваться, с одной стороны, его доходом, подлежащим обложению налогом на прибыль, а с другой стороны – его дополнительным финансовым вложением в уставный фонд общества.

Следует отметить, что в рассмотренных выше нормах налогового законодательства говорится о возникновении налогооблагаемого дохода в случае непропорционального увеличения доли участника при увеличении за счет собственных источников АО номинальной стоимости акций.

В рассматриваемом же случае, как отмечалось выше, доля государства увеличивается не путем увеличения номинальной стоимости акций, а путем дополнительной эмиссии акций, осуществляемой (обеспечиваемой) за счет собственных источников АО, которые передаются государству.

Различия, как мы видим, присутствуют: в первом случае номинальная стоимость акций изменяется, во втором – нет. Однако в конечном итоге результат одинаков – увеличение доли участника в уставном фонде общества за счет собственных источников этого общества, на которые с учетом действующего законодательства могут в определенных случаях (например, при ликвидации АО) претендовать (в качестве источников, сопровождающих распределяемые активы) все акционеры общества.

В силу того, что государство, являющееся акционером ОАО, не может непосредственно выступить плательщиком налога с полученного им дохода, само ОАО, как источник выплаты дохода, должно с учетом норм статьи 23 НК выступить налоговым агентом. Именно ОАО должно начислить на сумму, обусловленную непропорциональным увеличением доли государства в уставном фонде ОАО, налог на доходы участника и уплатить этот налог в бюджет. Причем уплата должна производиться за счет дохода участника.

Иными словами, **источником для уплаты налога с дохода акционера, обусловленного увеличением его доли в уставном фонде ОАО за счет собственных источников общества, должна быть в рассматриваемом случае сумма дохода этого акционера**.

В этой связи, с нашей точки зрения, увеличение уставного фонда ОАО за счет его собственных источников, приведшее к непропорциональному увеличению доли одного из участников, в частности государства, может быть произведено только на сумму дохода этого участника за минусом налога на его доход.

С учетом обозначенных выше налоговых особенностей рассмотрим далее порядок отражения увеличения доли государства в уставном фонде ОАО за счет собственных источников ОАО в бухгалтерском учете.

Особенности бухгалтерского учета при непропорциональном увеличении долей участников

ОАО за счет его собственных источников

Если **увеличение уставного фонда ведет к изменению процентной доли участия в уставном фонде хотя бы одного из участников более чем на 0,01 процента**, то, с нашей точки зрения, возможно применение традиционного порядка отражения в учете сумм увеличения уставного фонда, предусматривающего использование счета 75 «Расчеты с учредителями»:

- Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (83 «Добавочный капитал», 82 «Резервный капитал») К-т счета 75 «Расчеты с учредителями» на сумму нераспределенной прибыли (добавочного капитала, резервного капитала), определенной в качестве источника увеличения вклада участника в уставный фонд ОАО;

- Д-т счета 75 «Расчеты с учредителями» К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» начисление налога на доходы участника, у которого увеличилась доля в уставном фонде ОАО;

- Д-т счета 75 «Расчеты с учредителями» К-т счета 80 «Уставный капитал» увеличение доли участника в уставном капитале ОАО (на сумму дохода участника за минусом налога на доход этого участника). Такой порядок необходим, в частности, для фиксации увеличения доли участника в уставном фонде ОАО. Если счет 75 не использовать, как это, например, возможно в случае увеличения уставного фонда ОАО за счет его собственных источников при сохранении долей всех участников общества, то, во-первых, в аналитическом учете не будет показан акционер, у которого увеличилась доля, и, во-вторых, будет непонятен источник для уплаты налога с дохода акционера, у которого увеличилась доля.

Рассмотренный нами порядок учета и налогообложения следует из норм действующих законодательных актов, которые не учитывают целый ряд особенностей, которые могут быть характерны для государства.

Если государство путем принятия соответствующего нормативного акта примет решение о направлении сумм налога на его доход на увеличение уставного фонда или о неуплате таких сумм налога в бюджет, то на увеличение доли государства в уставном фонде ОАО в таком случае может быть направлена вся сумма собственных источников общества, определенных в качестве источника для увеличения уставного фонда ОАО.

Выводы. С учетом изложенного считаем возможным сделать следующие выводы:

1. Действующее законодательство по бухгалтерскому учету и налогообложению не устанавливает каких-либо особенностей учета и налогообложения операций при национализации имущества акционерных обществ, в частности, путем увеличения доли государства в уставном фонде ОАО за счет собственных источников общества.

2. Если руководствоваться общими подходами, то сумма увеличения доли государства в уставном фонде ОАО за счет собственных источников должна рассматриваться как доход, подлежащий налогообложению у источника выплаты в момент его начисления в бухгалтерском учете. Такой доход не является дивидендом. С учетом норм Налогового кодекса он должен рассматриваться как внереализационный доход, подлежащий обложению налогом на прибыль.

3. Источником уплаты налога на доход, обусловленный увеличением доли участника в уставном фонде ОАО за счет его собственных источников, должна выступать сумма дохода участника.

4. Участник ОАО, у которого произошло увеличение доли в уставном фонде ОАО за счет собственных источников общества, должен использовать для отражения этой суммы увеличения счет учета расчетов с учредителями, с отражением по дебету этого счета суммы налога, начисленного на доход акционера.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Фридкин, Л.Б. Налоговая справедливость / Л.Б. Фридкин // Нов. экон. газ., 2012. – № 83. – С. 3.
2. Суд удовлетворил иски государства к «Спартак» и «Коммунарке» // Белорусская деловая газета [Электронный ресурс] / <http://bdg.by/news/bussiness/18579.html> / . – Дата доступа: 17.10.2012 г., 15:19.
3. Википедия – свободная энциклопедия [Электронный ресурс] / <http://ru.wikipedia.org/wiki/%CD%E0%F6%E8%EE%ED%E0%EB%E8%E7%E0%F6%E8%FF> / – Дата доступа: 24 сент. 2012 г., 09:33.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр-спектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 31.12.2011 г.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
6. Разъяснение Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 23.12.2011 г. № 2-2-9/13059.

5. Для того, чтобы доход, полученный государством в результате увеличения его доли в уставном фонде ОАО за счет собственных источников общества, не относился к внереализационным доходам и не облагался налогом на прибыль, необходимо принятие законодательного акта или внесение соответствующих изменений в Налоговый кодекс Республики Беларусь.

АНАЛИЗ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ ИНТЕНСИВНОГО И ЭКСТЕНСИВНОГО ТИПА В РОССИИ

*К.В. Павлов доктор экономических наук, профессор,
заслуженный деятель науки Удмуртской Республики,
проректор по научной работе Ижевского института управления*

Аннотация. В статье рассматриваются социально-экономические особенности использования инвестиций и инноваций, способствующих усилению процесса интенсификации общественного воспроизводства. Преимущественно рассматриваются проблемы анализа и использования инвестиций и инноваций интенсивного типа в экономике Российской Федерации.

Ключевые слова: социально-экономические особенности, инвестиции и инновации интенсивного и экстенсивного типа, российская экономика.

Analysis and use of investments and innovations intensive and extensive type in Russia

*K. V. Pavlov, Doctor of Economics, professor,
Honored Scientist of the Udmurt Republic,
Vice President for Research Institute of Management*

Abstract. The article deals with the socio-economic characteristics of investment and innovation, facilitating greater intensification process of social reproduction. Mainly deals with the problems of analysis and the use of investment and innovation intensive type in the Russian economy.

Keywords: socio-economic characteristics, investment and innovation intensive and extensive type, the Russian economy.

Введение. В последнее время всё больше внимания уделяется вопросам формирования в России инновационной экономики, что совершенно справедливо, т.к. это позволит уменьшить зависимость уровня и темпов социально-экономического развития страны от получаемых доходов вследствие экспорта сырьевых ресурсов. Важно также и то, что в результате этого улучшится имидж России, которую пока ещё нередко отождествляют с сырьевым придатком капиталистического мира. Таким образом, в целом мировой опыт действительно свидетельствует о том, что рост инвестиций в инновационные сферы экономики способствует ускоренному развитию народнохозяйственного комплекса страны и повышению среднего уровня жизни.

Однако это только в целом, а в каждом конкретном случае вложение инвестиций в инновационные сектора далеко не всегда способствует росту прибыли и доходов – так, в фундаментальной науке известно немало случаев, когда вложение средств не только не окупалось, но и приводило к негативным результатам. Кстати, руководство России в последнее время нередко критикует различные ведомства и организации в связи с тем, что существенные инвестиции в создание нанотехнологий пока ещё не дают ожидаемого результата. В этой связи совершенно справедлива постановка вопроса о том, насколько эффективны те или иные инвестиции и инновации.

Основная часть. Однако, на наш взгляд, в современных условиях этого не достаточно и кроме осуществления социально-экономической оценки эффективности инвестиций и инноваций необходимо осуществлять оценку последствий внедрения инвестиций и инноваций с точки зрения их влияния на усиление процессов интенсификации общественного воспроизводства. В этой связи нами предлагается выделять инвестиции и инновации интенсивного или экстенсивного типов в зависимости от того, способствуют ли результаты их внедрения соответственно интенсификации или, наоборот, про-