

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С СОБСТВЕННЫМИ АКЦИЯМИ, ВЫКУПЛЕННЫМИ У АКЦИОНЕРОВ

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

Резюме. В статье рассматриваются проблемные вопросы учета и налогообложения операций с собственными акциями, выкупленными у акционеров. Анализируется опыт учета аналогичных операций в России, а также методы учета выкупленных собственных акций в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Доказывается, что отклонения продажной стоимости ранее выкупленных акций от цены их приобретения, а также выкупной стоимости аннулируемых акций от их номинальной стоимости должны относиться не на финансовые результаты акционерных обществ, как это предусмотрено национальным законодательством, а на счет учета добавочного капитала. Предлагаются конкретные методики учета операций с собственными акциями.

THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF THE ACCOUNTING OF THE OPERATIONS WITH THE OWN SHARES WHICH ARE BOUGHT OUT FROM SHARE HOLDERS

Sergey Korotaev, Dr.habil., Professor of BSEU,
Director of Joint Stock Company «AuditConsult»

Summary. The issues of accounting and taxation with the own shares bought out from share holders are discussed in the article. The accounting's experience of similar operations in Russia is analyzed, as well as the accounting methods of the bought back shares according to the International standards of financial accountability. It is argued that the selling cost's bias of the shares having been bought out before from the price of purchasing should be charged not to financial results of corporations but to the surplus account. Moreover, the selling cost's bias of the redemption value of the annulled shares from their nominal value should also be charged not to financial results of corporations (as it is specified by the national legislation) but to the capital surplus account. The article also suggests some concrete methods of the accounting of the operations with own shares.

Введение

В современных условиях становления и развития рыночных отношений вопросы правового, учетного и налогового сопровождения процессов, обусловленных разгосударствлением и приватизацией, приобретают особую значимость. К сожалению, до настоящего времени многие из вопросов, связанных с акционированием предприятий, в частности, с учетом и налогообложением операций выкупа, последующей продажи или аннулирования собственных акций акционерных обществ, в законодательном плане не урегулированы либо принципиальным образом отличаются от механизмов, используемых в других странах.

С тем, чтобы выработать конкретные подходы к решению имеющихся проблем, рассмотрим их более подробно, используя национальную нормативную правовую базу по исследуемой теме, а также подходы к решению аналогичных вопросов в Российской Федерации и других странах, использующих при ведении учета и составлении отчетности основные принципы Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Правовые основы учета и налогообложения операций с собственными акциями, выкупленными у акционеров

Акционерное общество (далее – АО) может осуществлять сделки по приобретению акций собственного выпуска по решению самого общества, а также по требованию акционеров АО. Вопросы выкупа акций по решению общества регламентируются ст. 77 Закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» [1], по требованию акционеров АО – ст. 78 названного Закона.

Согласно Инструкции о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 (далее – Типовой план счетов бухгалтерского учета), «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 бухгалтерский счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» [2].

При этом в случае выкупа обществом собственных акций в учете должна производиться запись:

• Д-т 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)»

К-т счетов учета денежных средств – на сумму фактических затрат АО, направленных на выкуп акций.

Приведенная корреспонденция не предусматривает использование для учета такой операции счетов учета расчетов, в частности счета 75 «Расчеты с учредителями», однако, по нашему мнению, названный счет может и должен применяться, поскольку:

выкуп акций – это операция расчетов с акционерами, отчуждающими принадлежащие им акции, при этом момент принятия решения о выкупе акций и, соответственно, формирования задолженности перед акционерами может не совпадать с моментом расчета за выкупаемые акции;

если выкуп акций производится у физического лица-акционера АО, то АО, как нало-говый агент, обя-зано исчислить и уплатить в бюджет подоходный налог с дохода акционера от продажи принадлежа-щих ему акций АО, что требует отражения на счете учета расчетов с акционером суммы начисленного с дохода акционера подоходного налога.

Последующая продажа выкупленных АО акций, в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтер-ского учета, должна отражаться записями:

- Д-т счетов учета денежных средств К-т 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» на стоимость проданных акций;
- Д-т 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» (91 «Прочие доходы и рас-ходы») – К-т 91 «Прочие доходы и расходы» (81 «Собственные акции (доли в уставном ка-питале)») – на разницу между затратами АО на выкуп акций и стоимостью, по которой эти акции были реализованы в даль-нейшем.

Как и в случае с выкупом акций, при их дальнейшей продаже и расчетах с покупателем акций возмож-но использование счета 75 «Расчеты с учредителями».

Как видим, в соответствии с национальным законодательством разница между ценой выкупа соб-ственных акций и стоимостью, по которой они были реализованы, относится на счет 91, участвующий в формировании общего финансового результат АО. При этом не исключается ситуация, при которой в результате выкупа-продажи собственных акций номинальная стоимость этих акций не будет обе-спечена соответствующими активами по такой операции (цена покупки акций превысит цену их про-дажи).

Если выкупленные АО собственные акции аннулируются, то такие операции – в соот-ветствии с Типо-вым планом счетов – должны отражаться в учете следующими записями:

- Д-т 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» К-т 80 «Уставный капитал» на номиналь-ную стоимость выкупленных и аннулируемых акций;
- Д-т 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» (91 «Прочие доходы и рас-ходы») – К-т 91 «Прочие доходы и расходы» (81 «Собственные акции (доли в уставном ка-питале)») – на разницу между фактическими затратами АО на выкуп акций и их номиналь-ной стоимостью.

Обратим внимание, что до момента аннулирования акций величина собственных ис-точников АО в силу того, что счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» вы-полняет роль контрпас-сивного счета, оказывается либо завышенной (если цена выкупа акций меньше их номинальной стои-мости), либо заниженной (если цена выкупа акций больше их номинальной стоимости) на разницу между ценой выкупа акций и их номинальной стоимостью.

(Отметим, что рассмотренный выше порядок учета собственных акций АО применяется с 1 января 2004 года. До этого выкупленные собственные акции АО учитывались на счете учета денежных доку-ментов по их номинальной стоимости. Разница между ценой выкупа акций и их номинальной стоимо-стью относилась в уменьшение или увеличение эмиссионного дохода, учитываемого в составе соб-ственных источников АО на счете «Резервный фонд». Аналогичным образом списывалась и разница между ценой реализации ранее выкупленных акций и их номинальной стоимостью при последующем размещении акций [3, с. 29-30].)

Что касается налогообложения операций, связанных с движением собственных акций, то здесь не-обходимо учитывать следующее. Согласно п. 3 ст. 136 Налогового кодекса Республики Беларусь (да-лее – НК), «если сумма денежных средств либо остаточная стоимость имущества, передаваемого в обмен на выкупаемые организацией собственные акции (доли, паи), превышает номинальную стои-мость указанных акций или размер долей (паев), такая разница не учитывается при определении ва-ловой прибыли организации, передающей денежные средства, имущество взамен выкупаемых соб-ственных акций (долей, паев)» [4].

Приведенная норма НК позволяет сделать следующие выводы:

- а) если разница между ценой выкупа АО собственных акций и их номинальной стоимостью являет-ся положительной (цена выкупа акций превышает их номинальную стоимость), то такая разница не уменьшает облагаемую базу по налогу на прибыль, определяемую при последующем отчуждении вы-

купленных акций либо их аннулировании;

б) если такая разница будет отрицательной (цена выкупа акций будет меньше их номинальной стоимости), то очевидно, что она должна увеличивать налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль.

Во всяком случае, законодательно установленных норм, которые бы освобождали положительные разницы, образующиеся при выкупе АО собственных акций, от обложения налогом на прибыль, не имеется.

Более того, в п. 2 ст. 62 НК РФ однозначно говорится о том, что «налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением». Отнесение в соответствии с законодательством рассматриваемых разниц на счет 91 «Прочие доходы и расходы», а также отсутствие налоговых освобождений от включения в валовую прибыль разниц, обусловленных меньшей стоимостью выкупаемых акций, чем их номинальная стоимость, позволяет говорить о том, что такие разницы подлежат обложению налогом на прибыль.

Вместе с тем некоторые специалисты МНС утверждают, что несмотря на то, что в соответствии со статьей 62 НК налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета, для целей исчисления налога на прибыль при покупке акций по стоимости, меньшей номинальной, и последующем аннулировании таких акций налогооблагаемого дохода не возникает. «В данном случае, как и при снижении номинальной стоимости акций, отсутствует факт реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и факт получения дохода» [5, с. 54].

По нашему мнению, позиция специалистов МНС достаточно сомнительна. И сомнительна она по следующим основаниям.

Если бы положительная разница не увеличивала налогооблагаемую прибыль, ее изначально следовало бы относить на увеличение добавочного капитала. Вместе с тем законодательством по бухгалтерскому учету такие действия не предусмотрены.

В результате аннулирования выкупленных акций (по номинальной стоимости) величина собственных источников АО в системе бухгалтерского учета не изменяется. Вместе с тем на величину положительной разницы АО по аннулированным акциям в итоге получает дополнительный актив, обеспечиваемый денежными средствами, ранее полученными при первичном размещении этих акций, который и следует рассматривать как внереализационный доход АО.

Стоимость первичного размещения акций в размере, превышающем их номинальную стоимость, для целей налогообложения признается налогооблагаемым доходом АО. Это, в частности, подтверждается письмом МНС РФ от 15.09.2011 г. № 2-2-23/1651 «Актуальные вопросы исчисления налога на прибыль» [6], согласно которому разницы, возникающие при размещении ценных бумаг по цене выше их номинальной стоимости, должны учитываться при исчислении налога на прибыль в составе внереализационных доходов¹.

Выкуп акций у акционеров по стоимости, меньшей стоимости их приобретения акционерами, по сути означает получение АО дополнительного дохода между номинальной стоимостью аннулируемых акций и их меньшей выкупной стоимостью. А если это так, то такая разница, как и сумма размещения акций, превышающая их номинальную стоимость, должна также рассматриваться как внереализационный доход, подлежащий налогообложению.

Если бы выкупленные АО акции не аннулировались, а продавались другим участникам, то разница между ценой продажи акций и ценой их выкупа (но не менее с учетом ст. 136 НК РФ их номинальной стоимости) в любом случае рассматривалась бы как внереализационный доход (расход) АО, влияющий на величину валовой прибыли организации, подлежащей налогообложению.

У юридического лица-акционера АО, реализующего акции самому АО, разница между затратами на приобретение акций и их последующей продажей АО влияет на величину операционных доходов (расходов) и соответственно на валовую прибыль продавца. Но если продажа акций по стоимости меньшей, чем их цена приобретения является внереализационным расходом продавца для целей налогообложения, то почему такая разница не будет являться доходом у приобретателя таких акций?

¹ Следует отметить, что в соответствии с п.п. 3) п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации [7] доходы организации в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером), в отличие от Беларуси, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Учитывая изложенное, считаем, что точку в вопросе о порядке обложения налогом на прибыль положительной разницы между номинальной стоимостью аннулируемых акций и меньшей стоимостью их приобретения у акционеров общества ставить рано. Тем более, что такая разница может быть отнесена к внереализационным доходам по п. 3.20 НК РФ как «другие доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав».

Что касается налога на добавленную стоимость (далее – НДС), то согласно п. 1.36 ст. 94 НК обороты от реализации на территории Республики Беларусь ценных бумаг, в том числе акций, а также обороты, обусловленные погашением ценных бумаг эмитентом, освобождаются от НДС.

Теоретические аспекты учета операций с акциями, выкупленными у акционеров

Как показывают приведенные выше бухгалтерские записи, счет 81 «Собственные акции (доли в уставном фонде)» в определенной степени является счетом, на котором формируется финансовый результат – как разница между ценой выкупа акций и ценой их последующего размещения, которая в итоге относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Вместе с тем, по нашему мнению, счет 81 изначально является счетом, призванным регулировать величину собственного капитала организации. Именно поэтому он и фигурирует в разделе VII «Собственный капитал» Типового плана счетов бухгалтерского учета и в разделе III «Собственный капитал» бухгалтерского баланса.

Однако на практике получается, что при выкупе акций по дебету счета 81 числится не номинальная стоимость акций, а их выкупная стоимость. И если выкупная стоимость больше, чем номинальная, то очевидно, что уставный капитал не только не наполнен на величину номинальной стоимости выкупленных акций, но и у АО появились дополнительные расходы. Более того, эти расходы косвенным образом признаются частью собственного капитала, поскольку они уменьшают его балансовую величину.

В другой ситуации, когда цена выкупа акций меньше их номинальной стоимости, номинальная часть уставного капитала также не заполнена, но у АО появляется потенциальный доход, который может быть определен в качестве реального дохода при последующей продаже выкупленных акций (если цена продажи акций превысит цену их покупки).

Этот потенциальный доход также влияет на величину собственного капитала АО и также косвенным образом признается частью собственного капитала организации при его расчете. Так почему же впоследствии – при продаже либо при аннулировании выкупленных АО акций отклонения от номинальной стоимости акций рассматриваются не как корректировки собственного капитала, а как прочий доход или расход, влияющий на облагаемую базу по налогу на прибыль?

Иными словами, действующий сегодня в республике порядок учета выкупа, аннулирования или последующий перепродажи собственных акций АО с точки зрения методологии учета достаточно сомнителен.

По нашему мнению, подходы к учету собственных акций на счете 81 должны быть принципиально иными. Отклонения от номинальной стоимости акций как при их выкупе, так и при их реализации должны рассматриваться не как отклонения, влияющие на финансовый результат АО, а как добавочный капитал. К слову сказать, непонятно, чем такие отклонения отличаются от отклонений, которые возникают в АО при первичном размещении акций и которые в соответствии действующим законодательством как эмиссионный доход должны отражаться на счете 83 «Добавочный капитал»? Ведь по своей экономической сути первоначально выпущенные акции после их выкупа обществом требуют такого же размещения, как и при первоначальном объявлении уставного капитала АО.

Мы считаем, что все отклонения от номинальной стоимости собственных акций должны рассматриваться как корректировки собственного капитала АО.

Наша позиция по данному вопросу в полной мере коррелирует с позицией ряда российских ученых. Так, например, А.А. Шапошников и Т.В. Сеницына [8] квалифицируют разницу между номинальной и фактической стоимостью выкупленных собственных акций не как доход или расход, а как элемент добавочного капитала. При этом названные авторы исходят из того, что в соответствии с п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утв. приказом Минфина Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 32н (ПБУ 9/99), под «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)» [9, с. 143]. Но, как справедливо отмечают российские ученые, о каком увеличении экономических выгод при выкупе собственных акций по стоимости, меньшей их номинальной стоимости, можно говорить, если при последующем аннулировании акций, собствен-

ный капитал АО уменьшается?

Отметим, что и в соответствии с МСФО организация не может признавать в качестве финансового актива в отчетности собственные акции независимо от причины их выкупа. Так, в соответствии с п. 33 МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» «если предприятие выкупает собственные долевые инструменты, то эти инструменты («собственные акции, выкупленные у акционеров») должны вычитаться из капитала. В составе прибыли или убытка не должны признаваться никакие доходы или убытки, возникающие при покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных долевых инструментов предприятия. ... Выплачиваемое или получаемое возмещение должно признаваться непосредственно в капитале» [10].

Известный российский методолог бухгалтерского учета профессор В.Ф. Палий отмечает, что в соответствии с МСФО после выкупа собственных акций по рыночной стоимости «корректировка собственного капитала производится как по номинальной стоимости акций, так и по разнице между ценой продажи и номинальной стоимостью, которая относится на добавочный капитал или нераспределенную прибыль общества» [11, с. 385-386].

При этом В.Ф. Палий с учетом норм МСФО выделяет два метода учета в балансе собственных акций:

- метод фактических затрат (акции признаются в балансе по фактическим расходам на выкуп, и по этой стоимости уменьшается общая сумма собственного капитала);
- метод номинальной стоимости (акции признаются в балансе по номинальной стоимости, а возникающие разницы сразу списываются на уменьшение соответствующих составных частей собственного капитала).

В любом случае, независимо от используемого АО метода учета собственных акций, отклонения от номинальной стоимости акций, корректируются не счетом учета прибылей и убытков, как это имеет место в Российской Федерации и в нашей республике, а собственным капиталом.

Практические аспекты учета операций с акциями, выкупленными у акционеров

С учетом изложенного, рассмотрим на конкретных примерах действующий порядок учета операций с собственными акциями, выкупленными АО у своих акционеров, базирующийся на нормах законодательства Республики Беларусь, и порядок учета аналогичных операций, базирующийся на подходах, определенных в МСФО, в частности, по методу номинальной стоимости.

Используя предлагаемый метод учета собственных акций по номинальной стоимости, будем руководствоваться следующими подходами:

- учет собственных акций АО ведется на счете 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» по их номинальной стоимости;
- разницы между ценой выкупа акций и их номинальной стоимостью, а также между ценой реализации акций и их номинальной стоимостью в момент совершения хозяйственной операции и отражения ее в учете списываются на счет учета добавочного фонда АО.

ПРИМЕР 1 (АО выкупает собственные акции и перепродает их).

Исходные данные ²:

1. Акционерным обществом размещены 100 акций номинальной стоимостью 10 руб.

Размещение акций производилось по цене 11 руб. за 1 акцию – всего на 1100 руб.

2. Собранием акционеров было принято решение о выкупе по требованию одного из акционеров 10 акций по 8 руб. за каждую акцию – всего за 80 руб.

3. Впоследствии выкупленные обществом собственные акции были проданы по 14 руб. за 1 акцию – всего на 140 руб.

Очевидно, что предлагаемый вариант учета выкупленных АО собственных акций на счете 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» по их номинальной стоимости является наиболее предпочтительным, поскольку он позволяет:

1. Иметь достоверную информацию о реальной «наполняемости» объявленного уставного фонда АО. И эта «наполняемость» определяется простым вычитанием из величины объявленного уставного капитала (кредит счета 80 «Уставный капитал») числящейся на счете 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» номинальной стоимости выкупленных АО собственных акций.

При существующей системе учета определение реальной «наполняемости» уставного фонда до момента закрытия счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» требует специального

² Здесь и далее во всех примерах исходные данные условные.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, руб.
1	Объявление уставного капитала АО	75	80	1000
2	Размещение выпущенных акций	51 (50)	75	1100
3	Разница между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной при формировании уставного капитала (эмиссионный доход)	75	83	100
4	Выкуп обществом акций у акционеров	81	51 (50)	80
Существующий вариант учета				
5	Продажа выкупленных акций	51 (50)	81	140
6	Разница между ценой продажи акций и ценой их покупки	81	91	60
7	Формирование финансового результата по операциям выкупа-продажи собственных акций	91	99	60
Вариант учета по методу номинальной стоимости				
5	Разница между номинальной стоимостью акций и ценой их выкупа (10 х (10 руб. – 8 руб.))	81	83	20
6	Продажа выкупленных акций	51 (50)	81	140
7	Разница между ценой продажи акций и их номинальной стоимостью (10 х (14 руб. – 10 руб.))	81	83	40
8	Изменение сальдо по счету 83 «Добавочный капитал» по операциям выкупа-продажи собственных акций	х	83	60

расчета.

2. Рассматривать отклонения от номинальной стоимости акций, возникающие при выкупе или продаже собственных акций, в качестве сумм корректировок добавочного капитала, а не убытка или дохода АО, влияющих на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, как это имеет место сегодня.

ПРИМЕР 2 (АО выкупает собственные акции и аннулирует их).

Исходные данные:

1. Акционерным обществом размещены 100 акций номинальной стоимостью 10 руб.

Размещение акций производилось по цене 11 руб. за 1 акцию – всего на 1100 руб.

2. Собранием акционеров было принято решение о выкупе по требованию одного из акционеров 10 акций по 8 руб. за каждую акцию – всего за 80 руб.

3. Впоследствии выкупленные обществом собственные акции были аннулированы.

Как видим, в примере 2 при существующей системе учета 20 руб. увеличили внереализационный доход АО. Но как в такой ситуации можно говорить о приросте у АО дохода, если при этом на номинальную стоимость аннулируемых акций происходит одновременное уменьшение собственного капитала АО? Не логично ли в таком случае сумму экономии, обусловленную покупкой собственных акций по стоимости, меньшей, чем их номинальная стоимость, направить на восполнение собственного капитала, уменьшенного в результате аннулирования выкупленных акций, как это и сделано в варианте по методу номинальной стоимости?

Еще раз напомним, что в случае выкупа собственных акций по стоимости, превышающей их номинальную стоимость, образующаяся разница, уменьшающая финансовый результат АО при дальнейшей продаже выкупленных акций, не должна уменьшать облагаемый оборот по налогу на прибыль. Но почему, спрашивается, должна влиять на этот оборот так называемая экономия, обусловленная выкупом акций по стоимости, меньшей их номинала?

Очевидно, что сложившийся порядок учета и налогообложения операций с собственными акциями

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, руб.
1	Объявление уставного капитала АО	75	80	1000
2	Размещение выпущенных акций	51 (50)	75	1100
3	Разница между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной при формировании уставного капитала (эмиссионный доход)	75	83	100
4	Выкуп обществом акций у акционеров	81	51 (50)	80
Существующий вариант учета				
5	Аннулирование выкупленных акций (по номинальной стоимости)	80	81	100
6	Разница между номинальной стоимостью аннулируемых акций и ценой их выкупа (10 х (10 руб. – 8 руб.))	81	91	20
7	Формирование финансового результата по операциям выкупа-аннулирования собственных акций	91	99	20
Вариант учета по методу номинальной стоимости				
5	Аннулирование выкупленных акций (по номинальной стоимости)	80	81	100
6	Разница между номинальной стоимостью аннулируемых акций и ценой их выкупа (10 х (10 руб. – 8 руб.))	81	83	20

АО, выкупленными у акционеров, является несовершеннолетним, требующим своего принципиального изменения.

Отметим, что в некоторых практических случаях существующая методология учета таких операций приводит к парадоксальным результатам.

Рассмотрим для примера одну из таких ситуаций.

ПРИМЕР 3 (АО выкупает собственные акции и увеличивает номинальную стоимость всех выпущенных АО акций за счет добавочного фонда).

Исходные данные:

1. Акционерным обществом размещены 100 акций номинальной стоимостью 10 руб.

Размещение акций производилось по цене 11 руб. за 1 акцию – всего на 1100 руб.

2. Собранием акционеров было принято решение о выкупе по требованию одного из акционеров 10 акций по 12 руб. за каждую акцию – всего за 120 руб.

3. После выкупа акций общество приняло решение об увеличении номинальной стоимости акций за счет добавочного капитала АО.

При этом на цели увеличения было направлено 2000 руб., в результате чего новая номинальная стоимость акций составила 30 руб. (10 руб. + 2000 руб. : 100).

4. В течение года со дня выкупа акций общество приняло решение об аннулировании ранее выкупленных акций.

Итак, мы отразили все операции в учете, руководствуясь нормами действующего законодательства. Что же мы получили в итоге?

1. После аннулирования акций общее число размещенных акций, имеющих номинальную стоимость 300 руб., составило 90.

2. Из 2000 руб. добавочного капитала, выступившего источником увеличения номинальной стоимости акций АО, 180 руб. «попали» в финансовый результат с его последующим налогообложением в установленном законодательством порядке.

³ Аналогичный по сути пример приведен в Информационно-правовой базе «Консультант-Плюс» [12].

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	Объявление уставного капитала АО	75	80	1000
2	Размещение выпущенных акций	51 (50)	75	1100
3	Разница между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной при формировании уставного капитала (эмиссионный доход)	75	83	100
4	Выкуп обществом акций у акционеров	81	51 (50)	120
5	Увеличение номинальной стоимости акций	83	80	2000
6	Аннулирование выкупленных обществом акций (30 руб. х 10)	80	81	300
7	Сальдо счета 80 «Уставный капитал» (1000 руб. + 2000 руб. – 300 руб.)	х	80	2700
8	Списание разницы между номинальной стоимостью акций и затратами на их выкуп (300 руб. – 120 руб.)	81	91	180
9	Формирование финансового результата по выкупленным и аннулированным собственным акциям	91	99	180

Как видим, с учетом норм действующего законодательства, АО, увеличивая номинальную стоимость акций за счет собственного источника (добавочного капитала), в том числе акций, выкупленных АО у своего акционера, вынуждено уплачивать с части собственного капитала налог на прибыль (с разницы между номинальной стоимостью аннулируемых акций (300 руб.) и их выкупной стоимостью, но не более их первоначальной номинальной стоимости (100 руб.)). Разве можно такую ситуацию, когда налогом на прибыль облагается, по сути, добавочный капитал организации, выступивший источником увеличения уставного капитала АО, считать нормальной? Очевидно, что нет.

К слову сказать, приведенный выше пример наглядным образом демонстрирует один из возможных вариантов покрытия убытков организации за счет средств добавочного капитала, в том числе средств переоценки основных средств, что не допускается действующим законодательством. Так, согласно п. 1.6 Указа Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 г. № 622 «О вопросах переоценки основных средств, не завершаемых строительством объектов и неустановленного оборудования» «сумма увеличения стоимости переоцененного ... имущества не может относиться на покрытие убытков от хозяйственной деятельности организации» [13].

Очевидно, что подходы к отражению в учете рассмотренных в примере 3 операций должны быть принципиально иными. Во всяком случае, собственный капитал общества, за счет которого производилось увеличение номинальной стоимости впоследствии аннулируемых акций, должен быть выведен из-под налогообложения.

При использовании метода учета собственных акций по их номинальной стоимости, предусматривающего отнесение сумм отклонений выкупной и продажной стоимости собственных акций от их номинальной стоимости на счет учета добавочного капитала, отражение операций в учете применительно к исходным данным примера 3 будет следующим:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	Объявление уставного капитала АО	75	80	1000
2	Размещение выпущенных акций	51 (50)	75	1100
3	Разница между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной при формировании уставного капитала (эмиссионный доход) (1100 руб. – 1000 руб.)	75	83	100
4	Выкуп обществом собственных акций у акционеров	81	51 (50)	120

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
5	Разница между ценой выкупа собственных акций и их номинальной стоимостью (10 х (120 руб. – 100 руб.))	83	81	20
5	Увеличение номинальной стоимости акций	83	80	2000
6	Аннулирование выкупленных обществом акций (30 руб. х 10)	80	81	300
7	Сальдо счета 80 «Уставный капитал»	х	80	2700
8	Списание разницы между новой номинальной стоимостью аннулированных акций и их первоначальной номинальной стоимостью (300 руб. – 100 руб.)	81	83	200
9	Сальдо счета 83 «Добавочный капитал» по операциям с акциями	83	х	1720

В результате выполненных расчетов у АО осталось 90 размещенных акций номинальной стоимостью 30 руб. за 1 акцию на общую сумму 2700 руб. Рост номинальной стоимости акций с 10 до 30 руб. за единицу, составивший 1700 руб. (2700 руб. – 1000 руб.), обеспечен за счет добавочного капитала. Что касается оставшихся 20 руб. добавочного капитала (1720 руб. – 1700 руб.), то эта разница обусловлена более высокой (120 руб.) ценой выкупа АО собственных акций, чем их первоначальная номинальная стоимость (100 руб.).

Как видим, предлагаемый вариант учета выкупленных АО собственных акций методом номинальной стоимости позволяет обеспечить более объективную оценку финансового состояния общества и приблизить национальную систему учета к подходам, предусмотренным в отношении таких операций международными стандартами финансовой отчетности.

Выводы и предложения

С учетом изложенного считаем возможным сделать следующие выводы и предложения:

1. Действующий в настоящее время порядок учета собственных акций, выкупленных АО у акционеров, искажает балансовую величину собственного капитала АО.
2. Отклонения цены продажи ранее выкупленных акций от цены их приобретения, а также цены выкупа акций от их номинальной стоимости при аннулировании акций, относимые в системе бухгалтерского учета на счет 91 «Прочие доходы и расходы», искажают финансовые результаты работы АО, а в ряде случаев приводят к уплате в бюджет завышенных сумм по налогу на прибыль.
3. С учетом международных подходов суммы отклонений стоимости выкупа собственных акций и их последующей продажи от номинальной стоимости этих акций в перспективе должны относиться на счет учета добавочного капитала на момент выкупа акций и, соответственно, на момент их продажи. До момента последующей продажи выкупленных АО собственных акций или их аннулирования выкупленные акции должны учитываться на счете 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» по их номинальной стоимости.

Реализация изложенных выше предложений позволит не только гармонизировать национальную систему бухгалтерского учета операций с собственными акциями, выкупленными у акционеров, с основными принципами МСФО, но и исключит случаи необоснованного налогообложения сумм отклонений от номинальной стоимости акций, реальным источником которых выступает собственный капитал акционерного общества.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О хозяйственных обществах : Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г., № 2020-XII (в ред. от 15.07.2010 г. № 168-3) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 18, 2/1197.
2. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 29.06.2011 г., № 50 // Нов. экон. газ. – 2012. № 2. С. 5-48.
3. Временные единые стандартные правила заключения и оформления операций с ценными бумагами, ведения учета и отчетности по этим операциям : утв. Государственной инспекцией Республики Беларусь по ценным бумагам № 07/608 от 25.07.1993 г. // Библиотека журнала «Портфель бухгалтера и аудитора». № 4. – 2001. – 292 с.

ТИПОВОЙ ПЛАН СЧЕТОВ: СОВРЕМЕННАЯ ИСТОРИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ (Продолжение)

В.Н. Лемеш, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в ОНХ, БГЭУ,

Резюме. В статье рассматриваются современная история состояние и перспективы развития теории бухгалтерского учета на примере типового плана счетов. Автор анализирует основные этапы развития отечественного счетоводства, факторы, влияющие на создание единого плана счетов, предложения по совершенствованию и возможные пути их применения.

SAMPLE CHART OF ACCOUNTS: THE MODERN HISTORY AND PROSPECTS

V.N.Lemesh

Summary. The article discusses the modern history of the condition and prospects of development of accounting theory as an example of model plans-on accounts. The author analyzes the main stages of development national accounting, the factors influencing the creation of a single chart of accounts, suggestions for improvement and possible applications.

Таблица 1

Нормативное регулирование применения счетных планов в нашей стране		
	План счетов	Примечание
1.	11 сентября 1925 года приказом ВСНХ СССР был утверждена и опубликована в журнале «Счетоводство» № 9 за 1925 год с названием «Схема распланировки счетов текущего учета» (далее – ТПС 1925)	Первая попытка создания типового плана счетов была предпринята
2.	13 августа 1926 года была принята новая редакция «Типовой номенклатуры счетов текущего учета», а также в дополнение к ней первая «Типовая схема корреспонденции счетов» (далее – ТПС 1926)	В 1928 году приказом ВСНХ введен счет «Выполнение нарядов-заказов», предназначенный для сравнения фактической себестоимости продукции с ее сметной стоимостью по нарядам-заказам правления треста. Дальнейшие изменения в ТПС 1926 были связаны с кредитной реформой 1930-1932 гг.: вводилась акцептная форма расчетов, стала внедряться аккредитивная форма расчетов. Вместо контокоррента хозяйственным организациям было открыто два вида счетов – расчетные и ссудные счета. На расчетном счете концентрировались

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 30.12.2011 г.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
5. Салтанова О.В. Уменьшаем уставный фонд: возникает ли обязанность по исчислению и уплате налога на прибыль? // Налоги Беларуси. – 2011. № 48. – С. 51-60.
6. Письмо МНС РБ от 15.09.2011 г. № 2-2-23/1651 «Актуальные вопросы исчисления налога на прибыль» // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Раздел VIII. Федеральные налоги. Глава 25. Налог на прибыль организаций. Информационно-правовой портал «Гарант» // <http://base.garant.ru/10900200/32/#20025>.
8. Шапошников А.А., Синицына Т.В. Операции с собственными акциями, выкупленными у акционеров // <http://www.fin-buh.ru/text/33336-1.html>.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) : утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации 06.05.1999 г. № 32н // 22 положения по бухгалтерскому учету сб. док. – 3-изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 352 с.
10. МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» // http://www.dipifr.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias32.pdf.
11. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.
12. Дубовская Т.А. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012. – Дата материала – 05.11.2008 г. – Раздел «Корреспонденция счетов».
13. Указ Президента Республики Беларусь № 622 от 20.10.2006 г. «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования» (в ред. от 02.06.2011) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.