

достаточно четко понимать, какого качества и в каком количестве рынку необходимы кадры, а также как сами кадры оценивают свои возможности на рынке.

УМЕНЬШЕНИЕ НОМИНАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ АКЦИЙ: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С.Л. Коротаев, д.э.н., профессор БГЭУ,
директор ЗАО «АудитКонсульт»

Аннотация. Рассматриваются проблемные вопросы учета и налогообложения в акционерных обществах и у акционеров при уменьшении уставного фонда общества путем уменьшения номинальной стоимости акций и направлении сумм уменьшения в пользу общества.

REDUCING SHARE DENOMINATION: PROBLEMATIC ISSUES OF ACCOUNTING AND TAXATION

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

Abstract. Problematic issues of accounting and taxation in the joint stock companies corporate and among the shareholder in the case of the share capital reduction by reducing share denomination and steering the savings for the benefit of the company are under consideration.

Введение. Как показывает практика, в последнее время все больше и больше вопросов возникает по порядку учета и налогообложения операций, связанных с уменьшением уставного фонда акционерных обществ (далее – АО) путем уменьшения номинальной стоимости акций, что, с нашей точки зрения, обусловлено несовершенством действующего законодательства.

Вот только некоторые из таких проблемных вопросов:

- 1) Возникает ли у АО налогооблагаемый доход, если при уменьшении его уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций суммы уменьшения по решению собрания акционеров будут направлены в пользу общества?
 - 2) Как отразить в учете АО операции, обусловленные уменьшением уставного фонда и направлением сумм уменьшения в пользу АО?
 - 3) Необходима ли корректировка величины финансовых вложений акционера при уменьшении уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций, принадлежащих акционерам?
- Чтобы выработать подходы к решению перечисленных проблемных вопросов, рассмотрим их более подробно, основываясь на нормах законодательства и отдельных разъяснениях органов государ-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Концепция национальной безопасности Республики Беларусь, утверждена Указом Президента Республики Беларусь от 09.11.2010 № 575
2. Котляревская, И.В., Мальцева, Ю.А., Яценко, О.Ю. Маркетинговое взаимодействие вуза и предприятия: инновационный подход // Университетское управление: практика и анализ. – 2010. – №6. – С. 22-27.
3. Гринкруг, Л.С., Василенко, В.С. Обновление образовательной системы вуза: модель взаимодействия с внешней средой // Университетское управление: практика и анализ. – 2011. – №3. – С. 29-36
4. Baaken, Th., Davey, T., Francis, A., Kliewe, Th. A model for the assessment and extraction of entrepreneurial value from university research / Th.Baaken, T. Davey, A. Francis, Th. Kliewe // Promoting Entrepreneurship by Universities, Proceedings of the 2nd International FINPIN Conference, Hameenlinna, Finland, April 20-22. – Hameenlinna, 2008. – P. 204-212.
5. Бондырева И. Б. Взаимодействие вузов и предприятий по подготовке кадров для инновационного развития // Теоретическая экономика. – 2011. – №3. – С. 19-25
6. Чекмарев, В.В. Исследование закономерностей развития экономического потенциала и инновационной активности образовательных систем / В.В. Чекмарев, Ю.В. Беляева. – Кострома: Изд-во КГУ им. Н.А. Некрасова, 2008. – 383 с.
7. Государственная программа развития высшего образования на 2011–2015 годы, утверждена Постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 893 от 1 июля 2011г. / Совет министров Республики Беларусь. – Минск. - Режим доступа: <http://www.government.by/ru/solutions/1674>. - Дата доступа: 01.09.2012.

ственного управления.

Основная часть. Проблемные вопросы налогообложения сумм уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций.

Согласно письму Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 13.12.2010 г. № 2-2-25/10556 «Об актуальных вопросах исчисления налога на прибыль» (далее – письмо МНС РБ от 13.12.2010 г.) суммы уменьшения номинальной стоимости акций, обусловленные уменьшением уставного фонда АО, в налогооблагаемую базу не включаются и не подлежат обложению налогом на прибыль, поскольку «отсутствует факт реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и в перечне внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении, указанные суммы не поименованы» [1].

Детальное обоснование отсутствия объекта обложения налогом на прибыль в случае уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций АО по решению собрания акционеров приводится в письме МНС РБ от 08.11.2011 г. № 2-2-9/12648 (далее – письмо МНС РБ от 08.11.2011 г.) [2]:

«В соответствии со статьей 126 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК РБ) объектами налогообложения налогом на прибыль признаются валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы, признаваемые таковыми в соответствии с пунктом статьи 35 НК, начисленные белорусскими организациями.

Валовой прибылью для белорусских организаций признается сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов.

Согласно статье 128 НК внереализационными доходами признаются доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав. 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 настоящей статьей (за исключением банков).

Таким образом, учитывая то, что в момент уменьшения уставного фонда организации путем снижения номинальной стоимости акций отсутствует факт реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и отсутствует факт получения дохода, что является основополагающим для признания дохода внереализационным в целях исчисления налога на прибыль, объект обложения налогом на прибыль в такой ситуации не возникает.

В соответствии с пунктом 3 статьи 214 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК) [3] имущество, переданное в качестве вкладов (взносов) учредителями (участниками, членами) коммерческим и некоммерческим организациям (кроме переданного унитарным предприятиям, государственным объединениям либо учреждениям, финансируемым собственником), а также имущество, приобретенное этими юридическими лицами, находится в собственности этих юридических лиц.

Согласно пункту 5 статьи 214 ГК учредители (участники, члены) этих организаций утрачивают право на имущество, переданное ими в собственность соответствующей организации. В случае ликвидации такой организации ее имущество, оставшееся после удовлетворения требований кредиторов, используется в целях, указанных в ее учредительных документах.

Таким образом, «в законодательстве Республики Беларусь не установлена обязанность хозяйственного общества в случае уменьшения уставного фонда производить выплату его участникам в размере разницы между прежней и новой величиной уставного фонда».

Итак, основными доводами МНС РБ в части отсутствия налогооблагаемого дохода по суммам уменьшения номинальной стоимости акций, передаваемым в пользу АО, являются:

- 1) отсутствие по рассматриваемой операции факта реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) отсутствие сумм уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций в перечне внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении;
- 3) отсутствие факта получения дохода акционерным обществом в момент уменьшения его уставного фонда;
- 4) отсутствие в законодательстве Республики Беларусь нормы, устанавливающей обязанность общества «производить выплату его участникам в размере разницы между прежней и новой величиной уставного фонда».

Проанализируем каждый из приведенных выше доводов более детально.

Во-первых, что касается отсутствия в законодательстве Республики Беларусь обязанности «хозяйственного общества в случае уменьшения уставного фонда производить выплату его участникам в размере разницы между прежней и новой величиной уставного фонда». Действительно, такой обязанности нет, но и нет запрета на такие действия.

Более того, согласно разъяснению Министерства финансов Республики Беларусь от 14.10.2011 г. № 15-1-15/621 (далее – письмо МФ РБ от 14.10.2011 г.) [4] в случае принятия собранием акционеров АО решения об уменьшении номинальной стоимости акций общества «хозяйственная операция по уменьшению величины уставного фонда путем снижения номинальной стоимости акций отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 80 «Уставный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями».

Формирование задолженности перед учредителями означает, что в результате уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций общество становится должником акционеров. А это, в свою очередь, предполагает необходимость либо расчета с акционерами, либо принятие собранием акционеров решения о направлении сумм уменьшения номинальной стоимости акций в пользу самого общества.

По сути дела, формируемая перед акционерами задолженность – это их потенциальный доход, которым они вольны распоряжаться по собственному усмотрению¹. И если акционеры принимают решение направить этот доход на нужды предприятия, например с целью улучшения финансовых результатов отчетного периода, то такая «переадресовка» дохода может рассматриваться как безвозмездное получение АО активов (не в пределах одного собственника) в размере суммы уменьшения номинальной стоимости акций АО, не переданной для расчета с акционерами.

В свою очередь, согласно п. 3.8 ст. 128 НК [5], безвозмездное получение организацией активов рассматривается как внереализационный доход этой организации, подлежащий обложению налогом на прибыль.

Рассмотрим следующий довод МНС об отсутствии объекта обложения налогом на прибыль по причине отсутствия при уменьшении номинальной стоимости акций факта реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Действительно, факта реализации товаров (работ, услуг) при отказе акционеров от получения сумм уменьшения уставного фонда в пользу АО в рассматриваемой ситуации не возникает. Но факт реализации и не требуется для того, чтобы относить те или иные доходы к внереализационным. Наоборот, к внереализационным доходам как раз и следует относить те доходы, которые получены плательщиком «при осуществлении своей деятельности и **непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав**».

Далее. Отсутствие в перечне внереализационных доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль, сумм уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций не означает, что такие «не поименованные» суммы не подлежат обложению налогом на прибыль, поскольку перечень внереализационных расходов, оговоренных НК РБ, является открытым.

Так, согласно п. 3.20 ст. 128 НК РБ в состав внереализационных доходов подлежат включению «другие доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав».

И, наконец, главный довод МНС РБ – отсутствие при уменьшении уставного фонда АО факта получения обществом дохода.

Действительно, согласно п. 2 ст. 128 НК РБ «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 настоящей статьей (за исключением банков)».

Означает ли отказ от получения акционерами сумм уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций в пользу АО фактическое получение АО доходов? С нашей точки зрения, да, означает. При этом следует отметить, что факт получения дохода не следует увязывать с получением денежных средств или иных активов. Например, при взаимозачете задолженностей по суммам штрафных санкций, факта движения денежных средств не имеется, однако факт получения внереализационного дохода каждой из сторон фиксируется.

Возникает внереализационный доход и в других случаях, например, при увеличении уставного фонда

¹ По факту дохода у акционеров не возникает, поскольку причитающаяся акционерам сумма – это только часть того, что они ранее потратили на приобретение акций АО, номинальная стоимость которых уменьшена.

АО за счет собственных источников общества, если такое увеличение привело к непропорциональному увеличению долей участников.

Это однозначно следует из п.п. 3.4 п. 3 ст. 128 НК РФ. Согласно названному подпункту в состав внереализационных доходов включаются доходы участника (акционера) 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).

Согласно разъяснению МНС РФ от 23.12.2011 г. № 2-2-9/13059 «при увеличении процентной доли участия в уставном фонде организации в результате уменьшения 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» [6].

Как видим, фактическое получение доходов признается в рассматриваемом случае в момент начисления таких доходов в бухгалтерском учете, а не в момент выплаты таких доходов. В этой связи отказ акционеров АО от получения сумм уменьшения уставного фонда общества, сопровождающийся закрытием счета 75 «Расчеты с учредителями», означает, по нашему мнению, получение АО экономической выгоды в размере перешедшей к обществу суммы уменьшения номинальной стоимости акций в момент закрытия счета 75 и, соответственно, отражения такой выгоды в составе доходов АО.

Отметим, что при уменьшении уставного фонда АО и отказе участников в погашении перед ними образовавшейся задолженности у АО остается актив в размере ранее поступивших сумм в оплату акций. В какой форме имеется этот актив, неважно – он может быть как в форме денег, так и в форме неденежных активов. Важно то, что АО получило актив в размере разницы между ранее установленной номинальной стоимостью акций и их новой номинальной стоимостью, который, с учетом решения акционеров, не обременен обязательствами – он перешел к обществу безвозмездно.

Исходя из этого, а также, учитывая тот факт, что такой переход произошел не в пределах одного собственника, очевидно, что у общества образовался внереализационный доход, подлежащий, с нашей точки зрения, обложению налогом на прибыль в момент его начисления в бухгалтерском учете.

Как видим, доводы МНС, изложенные в рассматриваемых нами письмах, не имеют под собой достаточных обоснований.

Особо отметим, что рассматриваемые письма МНС РФ от 13.12.2010 г. и от 08.11.2011 г., говорящие об отсутствии объекта налогообложения при уменьшении номинальной стоимости акций АО, противоречат письму МНС РФ от 15.09.2011 г. № 2-2-23/1651 «Актуальные вопросы исчисления налога на прибыль» [7] (далее – письмо МНС РФ от 15.09.2011 г.), согласно которому разницы, возникающие при размещении ценных бумаг по цене выше их номинальной стоимости, должны учитываться при исчислении налога на прибыль в составе внереализационных доходов на основании подпункта 3.20 пункта 3 статьи 128 НК РФ².

В силу того, что уменьшение номинальной стоимости акций без расчета по сумме уменьшения с акционерами АО равнозначно размещению акций по стоимости, превышающей их новую (меньшую) номинальную стоимость, разница между прежней и новой номинальной стоимостью акций должна также – в соответствии с п.п. 3.20 п. 3 ст. 128 НК – учитываться при исчислении налога на прибыль в составе внереализационных доходов АО.

² Справедливости ради следует отметить, что письмо МНС РФ от 15.09.2011 г. в той его части, где говорится о необходимости обложения налогом на прибыль эмиссионного дохода, само по себе достаточно сомнительно. Дело в том, что разница между ценой размещения ценных бумаг и их номинальной стоимостью, именуемая эмиссионным доходом и отражаемая в бухгалтерском учете на счете 83 «Добавочный капитал», в силу того, что она характеризует прирост стоимости имущества общества без возникновения каких-либо обязательств перед третьими лицами, изначально не может трактоваться в качестве внереализационного дохода. Особо отметим и то обстоятельство, что эмиссионный доход формируется не в ходе хозяйственной деятельности и, что не менее важно, не обусловлен ее результатами. Он является результатом первичного размещения АО своих акций. Не является эмиссионный доход внереализационным доходом и в соответствии с российским законодательством, что подтверждается п.п. 3 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [8], согласно которому при определении налоговой базы не учитываются доходы «в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером))».

Некоторые специалисты МНС РБ [9, с. 53], доказывая отсутствие объекта обложения налогом на прибыль в отношении сумм уменьшения уставного фонда АО, утверждают, что «в случае отказа акционеров от получения ими сумм уменьшения номинальной стоимости акций до передачи им соответствующего имущества у акционерного общества отсутствует факт безвозмездной передачи, а соответственно и факт последующего безвозмездного получения данного имущества от акционеров. Следовательно, в рассматриваемой ситуации внереализационный доход, облагаемый налогом на прибыль, не возникает».

Как видим, по мнению специалиста МНС, для того, чтобы признать факт безвозмездного получения АО сумм уменьшения уставного фонда АО, необходимо, чтобы сначала АО передало эти суммы акционерам, а затем уже акционеры передали их АО. Логика, как нам кажется, довольно странная. Особенно если учесть тот факт, что это акционеры отказываются в пользу АО от того, что им принадлежит по праву, которое обусловлено наличием задолженности перед акционерами. Эта задолженность, о чем уже говорилось выше, в соответствии с письмом МФ РБ от 14.10.2011 г. должна на сумму уменьшения уставного фонда отражаться по дебету счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». И если расчета с акционерами по образовавшейся задолженности не происходит, то очевидно, что закрытие этой задолженности в пользу АО есть внереализационный доход АО.

Кроме того, даже если отказ от получения сумм уменьшения номинальной стоимости акций в пользу АО не рассматривать как безвозмездную передачу, то получаемый АО актив, равный уменьшению суммы кредиторской задолженности перед акционерами АО, можно рассматривать, и об этом тоже говорилось выше, как внереализационный доход АО по п. 3.20 ст. 128 НК РБ – как «другие доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав».

Отметим, что вывод о необходимости обложения налогом на прибыль сумм уменьшения номинальной стоимости акций, переданных в соответствии с решением акционеров в пользу АО, в полной мере совпадает с подходами, применяемыми в Российской Федерации. Так, согласно п. 16 ст. 250 НК РФ в состав внереализационных доходов, облагаемых налогом на прибыль, включаются доходы «в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 17 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса³)» [8].

С учетом изложенного считаем, что суммы уменьшения номинальной стоимости акций, от получения которых акционеры отказались в пользу общества, должны признаваться внереализационным доходом АО, подлежащим обложению налогом на прибыль.

Единственное исключение из сделанного нами вывода – это случай, когда уменьшение уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций обусловлено необходимостью уменьшения уставного фонда АО до величины его чистых активов. Очевидно, что в таком случае в первоочередном порядке должен решаться вопрос о выполнении требований законодательства, в частности, п. 3 ст. 47-1 ГК РБ и ст. 28 Закона «О хозяйственных обществах» [10], согласно которым если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется менее его уставного фонда, это общество обязано уменьшить свой уставный фонд до размера, не превышающего стоимости его чистых активов.

Проблемные вопросы бухгалтерского учета операций, связанных с уменьшением уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций. В вопросах бухгалтерского учета операций, связанных с уменьшением уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости его акций, также немало неясностей и, более того, противоречий.

В соответствии с письмом МНС РБ от 13.12.2010 г. уменьшение уставного фонда при снижении номинальной стоимости акций должно, с учетом норм Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета [11], отражаться в учете по дебету счета 80 «Уставный фонд» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Обратим внимание, что при таком подходе задолженность АО перед акционерами в части сумм умень-

³ Согласно п.п. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ в состав внереализационных доходов не включаются доходы «в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации».

шения уставного фонда не образуется.

Как результат, акционерам не от чего отказываться, у АО внереализационного дохода не образуется и, соответственно, у АО не возникает объекта обложения налогом на прибыль. Именно такую логику мы видим во всех разъяснениях налоговых органов. Однако не все так просто.

В соответствии с письмом МФ РБ от 14.10.2011 г., о котором мы уже упоминали выше, «хозяйственная операция по уменьшению величины уставного фонда путем снижения номинальной стоимости акций отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 80 «Уставный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями». При передаче сумм уменьшения уставного фонда в пользу акционерного общества в бухгалтерском учете делается запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с кредитом счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Как видим, МФ РБ, в отличие от МНС РБ, во-первых, говорит о необходимости формирования при уменьшении уставного фонда АО задолженности перед его акционерами и, во-вторых, допускает передачу сумм уменьшения уставного фонда в пользу АО. Однако при этом Минфин, как и МНС, утверждает, что в итоге суммы уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций должны увеличить нераспределенную прибыль АО.

Принципиально иная позиция изложена в письме Финансового управления Мингорисполкома от 16.11.2011 г. № 12/7-35/ 7858 «О разъяснении нормативных актов» [12]. Согласно этому письму «уменьшение уставного фонда акционерного общества с формированием задолженности перед акционерами в размере суммы уменьшения номинальной стоимости принадлежащих им акций необходимо отражать следующими бухгалтерскими записями: Д-т 80 – К- 75.

Безвозмездное получение активов акционерным обществом (в размере суммы уменьшения номинальной стоимости акций, принадлежащих акционерам): Д-т 75 – К-т 92.

Если акционеры примут решение о направлении сумм уменьшения номинальной стоимости акций в пользу акционеров, то счет 75 «Расчеты с учредителями» при осуществлении расчетов АО с акционерами будет корреспондировать со счетами учета денежных средств или иных активов, которыми будет осуществляться расчет ...

Согласно Инструкции № 89⁴ [11] при уменьшении уставного фонда до величины его чистых активов (в соответствии с действующим законодательством) в бухгалтерском учете должна отражаться следующая проводка: Д-т 80 – К-т 84».

Приведенные выше выдержки из разъяснений налоговых и финансовых органов свидетельствуют об отсутствии единых подходов к решению рассматриваемых нами проблемных вопросов учета и налогообложения операций, связанных с уменьшением уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости его акций.

По нашему мнению, закрытие счета 75 «Расчеты с учредителями» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», предлагаемое МФ РБ, или счета 80 «Уставный фонд» на счет 84, предлагаемое МНС РБ, не выдерживает никакой критики. Почему?

Дело в том, что использование при осуществлении рассматриваемой операции счета 84 – если только уменьшение уставного фонда АО не обусловлено действующим законодательством – создает предпосылки для злоупотреблений в части выплаты дивидендов акционерам за счет добавочного капитала, который, как известно, для данных целей использоваться не может. Как такое возможно? Достаточно просто – необходимо только выполнить ряд последовательных шагов:

ШАГ 1 – Увеличиваем уставный фонд АО за счет добавочного капитала и, соответственно, номинальную стоимость принадлежащих акционерам АО акций (Д-т 83 – К-т 80);

ШАГ 2 – Уменьшаем уставный фонд АО и направляем суммы его уменьшения в пользу АО (Д-т 80 – К-т 84).

Очевидно, что в результате выполненных шагов мы перенаправили часть добавочного капитала в увеличение нераспределенной прибыли, которая, как известно, однозначно может использоваться на выплату дивидендов.

Такой простой механизм трансформации добавочного капитала в источник выплаты дивидендов свидетельствует, как минимум, о том, что направление сумм уменьшения уставного фонда АО в кредит

⁴ С 01.01.2012 г. Инструкция, на которую дается ссылка в письме, не применяется в связи с введением в действие новой Инструкции о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 [13]. – Прим. автора.

счета 84 неверно. Более правильно было бы направлять их в увеличение добавочного капитала, что, во-первых, исключило бы возможность для описанных выше манипуляций и, во-вторых, было бы более верно методологически, поскольку счет 83 предназначен для учета прироста стоимости имущества, по которому у АО не имеется обязательств перед третьими лицами. И если исходить из того, что счет 75 по суммам уменьшения уставного фонда должен закрываться на собственные источники, то более правильным было бы использовать в этих целях не счет 84, а счет 83.

Вместе с тем считаем, что единственно правильный подход применительно к рассматриваемой проблеме – это признание того, что полученные АО суммы уменьшения уставного фонда являются вне-реализационным доходом со всеми вытекающими из этого последствиями. Естественно, что такой подход предполагает закрытие счета 75 на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Отметим, что корреспонденция счета 75 со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», равно как и корреспонденция счета 80 со счетом 75, однозначно предусмотрена новой Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением МФ РБ от 29.06.2011 г. № 50 и введенной в действие с 1 января 2012 года [13].

И еще один немаловажный момент. Очевидно, что в случае отказа акционеров от получения ими сумм уменьшения номинальной стоимости акций у акционеров (юридических лиц) неизбежно возникнет вопрос о необходимости корректировки величины финансовых вложений в уставный фонд АО, которые числятся у них в учете на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

Если такую корректировку не делать, то финансовые вложения акционеров не будут соответствовать новой величине уставного АО⁵. С другой стороны, корректировка величины финансовых вложений акционеров нарушит один из принципов бухгалтерского учета, согласно которому затраты организаций должны отражаться в учете исходя из их фактической величины.

Кроме того, корректировка величины финансовых вложений акционеров приведет к необходимости списания сумм корректировки в уменьшение финансовых результатов акционеров. Но будет ли такая сумма уменьшения принята налоговыми органами в уменьшение облагаемой базы по налогу на прибыль? Ответа на данный вопрос налоговое законодательство, к сожалению, не дает.

Вместе с тем позиция финансовых органов по данному вопросу однозначна. Согласно письму Финансового управления Мингорисполкома от 06.01.2012 г. № 12/7-35/175 «О разъяснении нормативных актов» [14] «величина финансовых вложений акционеров, при уменьшении уставного фонда хозяйственного общества путем снижения номинальной стоимости акций, в случае направления сумм уменьшения в пользу хозяйственного общества подлежат корректировке с отражением в бухгалтерском учете следующей корреспонденцией счетов: дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»

кредит счета 58 «Финансовые вложения»⁶. Очевидно, что при таком подходе акционеры несут определенные потери, влияющие на финансовый результат организации. Но если это так, то у другой стороны (АО) на величину перешедшего к ней актива, в частности денежных средств, которые вкладывались в акции и в итоге не были возвращены акционеру, должен формироваться соответствующий доход, о чем уже говорилось выше.

Учитывая значимость вопроса, касающегося организации учета у акционера в случае уменьшения номинальной стоимости акций, нами был сделан соответствующий запрос в налоговые органы, а именно:

«а) требуется ли после уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций и направления сумм уменьшения в пользу АО корректировать величину финансовых вложений акционеров-юридических лиц в уставный фонд АО?

Если требуется, то можно ли сумму уменьшения финансовых вложений рассматривать как вне-реализационный доход акционера, влияющий на финансовый результат АО и уменьшающий его облагаемую базу по налогу на прибыль?

б) в каком размере при ликвидации АО и осуществлении расчетов с акционерами должна приниматься к вычету при налогообложении их доходов сумма расходов по приобретению акций (с учетом их пересчета в доллары США в соответствии с п. 3.2 ст. 128 Налогового кодекса):

⁵ Следует отметить, что такое соответствие может не обеспечиваться изначально, если акции приобретались по цене, отличной от их номинальной стоимости. – Прим. автора.

⁶ Применительно новому Типовому плану счетов бухгалтерского учета, действующему с 01.01.2012 г., для учета вложений в акции других предприятий вместо счета 58 следует использовать 06 «Долгосрочные финансовые вложения». – Прим. автора.

- по первоначальной величине финансовых вложений в акции?
- по величине финансовых вложений с учетом их корректировки при уменьшении номинальной стоимости принадлежащих акционерам акций?».

Согласно ответу ИМНС по Советскому району г. Минска от 16.04.2012 г. № 5-10/3534 «Для акционеров уменьшение номинальной стоимости акций акционерного общества рассматривается как уменьшение своих финансовых вложений». Однако при этом «акционер не несет расходы, потери, убытки, уменьшающие объект налогообложения налогом на прибыль» [15].

Как видим, налоговый орган не отрицает необходимость корректировки финансовых вложений акционера при уменьшении номинальной стоимости акций, однако против того, чтобы сумма уменьшения финансовых вложений уменьшала облагаемую базу по налогу на прибыль у этого акционера.

Очевидно, что в такой ситуации возникает вопрос: с каким же счетом должен тогда корреспондировать счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» при его корректировке (уменьшении) на сумму уменьшения номинальной стоимости акций, принадлежащих акционерам? Логично предположить, что применительно к новому Типовому плану счетов бухгалтерского учета таким счетом должен быть счет 91 «Прочие доходы и расходы». При этом сумма, списанная в дебет счета 91, не должна приниматься в уменьшение облагаемой базы по налогу на прибыль.

Что касается пересчета расходов участника при определении его налогооблагаемого дохода в случае ликвидации АО, то позиция МНС однозначна – сумма взноса (вклада) акционера должна приниматься по фактической (первоначальной) величине финансовых вложений в акции и пересчитываться в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на день фактического внесения взноса (вклада).

На наш взгляд, если при уменьшении номинальной стоимости акций АО осуществлять корректировку финансовых вложений акционера, то при последующих расчетах с акционером, в частности при ликвидации АО, достаточно сложно будет вернуться к первоначальной величине финансовых вложений в акции, подлежащей пересчету в привязке к доллару США. В этой связи, с нашей точки зрения, представляется целесообразным при уменьшении номинальной стоимости акций АО корректировку величины финансовых вложений участников в акции АО не производить.

При таком подходе произведенные участниками АО финансовые вложения в акции общества будут отражаться на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения» по фактическим затратам на приобретение этих акций, что позволит учесть такие затраты впоследствии в качестве расходов участника при ликвидации АО либо отчуждении этих акций в полном объеме (с учетом нормы п.п. 3.2 п. 3 ст. 128 НК, предусматривающей необходимость пересчета фактических расходов акционера на приобретение акций организации в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день получения доходов и на день фактического осуществления (оплаты) расходов на приобретение акций).

Заключение. С учетом изложенного по существу рассматриваемой проблемы считаем возможным сделать следующие **Выводы:**

1. В случае принятия собранием акционеров решения об уменьшении уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций и направлении сумм уменьшения номинальной стоимости акций в пользу АО у АО должен образовываться внереализационный доход, подлежащий обложению налогом на прибыль.

2. В бухгалтерском учете АО сумму уменьшения номинальной стоимости акций, направляемых по решению собрания акционеров в пользу АО, следует, по нашему мнению, отражать по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» с использованием в качестве промежуточного счета 75 «Расчеты с учредителями».

Если уменьшение уставного фонда АО обусловлено необходимостью доведения его в соответствии с законодательством до величины чистых активов общества, то в учете АО такое уменьшение должно отражаться по дебету счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом учета нераспределенной прибыли.

3. В учете юридических лиц-акционеров АО уменьшение номинальной стоимости акций с отказом от получения сумм уменьшения в пользу АО не отражается.

До момента расчетов с акционерами при ликвидации АО, либо при отчуждении ими своих акций финансовые вложения в акции АО должны отражаться у акционеров в размере фактических затрат, связанных с их приобретением.

В заключении отметим, что рассмотренные нами проблемные вопросы учета и налогообложения опе-

раций, обусловленные уменьшением номинальной стоимости акций, требуют своего законодательного урегулирования.

ИНТЕГРИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КАК ФОРМА КОНВЕРГЕНЦИИ НАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ С МСФОГС

А.А. Круподёрова, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, БГЭУ

Аннотация. В статье рассмотрена сущность, направления развития и опыт применения интегрированной отчетности как инструмента, устанавливающего связь со стоимостью организации.

Integrated reporting as a form of convergence of national accounting budget organization with IPSASS.

A.A. Krupoderova

Abstract. The article describes the nature, direction of development and experience with integrated reporting as a tool to set the link to the value of the organization.

Введение и постановка проблемы. В настоящее время одним актуальным направлением развития науки о бухгалтерском учете за рубежом является идея разработки, так называемой интегрирован-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Письмо МНС РБ от 13.12.2010 г. № 2-2-25/10556 «Об актуальных вопросах исчисления налога на прибыль» // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
2. Письмо МНС РБ от 08.11.2011 г. № 2-2-9/12648.
3. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 г. № 218-З (в ред. от 01.12.2011 г.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
4. Разъяснением МФ РБ от 14.10.2011 г. № 15-1-15/621.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-З (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 МНС РБ от 23.12.2011 г. № 2-2-9/13059.
7. 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.
8. 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>.
9. Салтанова О.В. Уменьшаем уставный фонд: возникает ли обязанность по исчислению и уплате налога на прибыль / Налоги Беларуси. – 2011. № 48. – С. 51-60.
10. О хозяйственных обществах : Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г., № 2020-XII (в ред. от 15.07.2010 г.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
11. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 (с изменениями и дополнениями) (утратило силу с 01.01.2012 г.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
12. Письмо Финансового управления Мингорисполкома от 16.11.2011 г. № 12/7-35/7858 «О разъяснении нормативных актов».
13. Инструкция о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 29.06.2011 г., № 50 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
14. Письмо Финансового управления Мингорисполкома от 06.01.2012 г. № 12/7-35/175 «О разъяснении нормативных актов».
15. Письмо ИМНС по Советскому району г. Минска от 16.04.2012 г. № 5-10/3534.