

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

Рассматриваются проблемные вопросы учета и налогообложения операций с собственными акциями, выкупленными у акционеров. 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 законодательством Беларуси, а на счет учета добавочного капитала

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 (далее – АО), в законодательном плане в Республике Беларусь 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).

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

Согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (с последующими изменениями и дополнениями) (далее – Типовой план счетов бухгалтерского учета), для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных АО у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования” предназначен специальный бухгалтерский счет “Собственные акции (доли)”, относимый в системе учета к собственным источникам организации [1].

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

– Д-т счета “Собственные акции (доли)” - 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 “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 налоговый агент, обязано исчислить и уплатить в бюджет подоходный налог с

дохода акционера от продажи принадлежащих 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 бухгалтерского учета, должна отражаться записями:

– Д-т счетов учета денежных средств – К-т счета “Собственные акции (доли)” – на стоимость проданных акций;

– Д-т счета “Собственные акции (доли)” (“Внереализационные доходы и расходы”) – К-т счета “Внереализационные доходы и расходы” (“Собственные акции (доли)”) – на разницу между затратами АО на выкуп акций и стоимостью, по которой эти акции были перепроданы в дальнейшем.

Как и в случае с выкупом акций, при их дальнейшей продаже и расчетах с покупателем акций возможно использование счета “Расчеты с учредителями”.

Как видим, в соответствии с национальным законодательством разница между ценой выкупа собственных акций и ценой их продажи относится на финансовый результат АО, в частности на счет учета внереализационных доходов и расходов.

Если выкупленные АО собственные акции аннулируются, то после внесения и регистрации соответствующих изменений в учредительные документы такие операции – в соответствии с Типовым планом счетов - отражаются в учете следующими записями:

– Д-т счета “Уставный фонд” - К-т счета “Собственные акции (доли)” – на номинальную стоимость выкупленных и аннулируемых акций;

– Д-т счета “Собственные акции (доли)” (“Внереализационные доходы и расходы”) – К-т счета “Внереализационные доходы и расходы” (“Собственные акции (доли)”) – на разницу между затратами АО на выкуп акций и их номинальной стоимостью.

Обратим внимание, что до момента аннулирования акций величина собственных источников АО в силу того, что счет “Собственные акции (доли)” выполняет роль контрпассивного счета, оказывается либо завышенной (если цена выкупа акций меньше их номинальной стоимости), 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 документов по их номинальной стоимости. Разница между ценой выкупа акций и их номинальной стоимостью относилась в уменьшение или увеличение эмиссионного дохода, учитываемого в составе собственных 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 [2, с. 29-30].)

Что касается налогообложения операций, связанных с движением собственных акций, то здесь необходимо учитывать следующее. Согласно п. 3 ст. 136 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК), “если сумма денежных средств либо остаточная стоимость имущества, передаваемого в обмен на выкупаемые организацией собственные акции (доли, паи), превышает номинальную стоимость указанных акций или размер долей (паев), такая разница не учитывается при определении валовой прибыли организации, передающей денежные средства, имущество взамен выкупаемых собственных акций (долей, паев)” [3].

Приведенная норма НК позволяет сделать следующие выводы:

а) если разница между ценой выкупа АО собственных акций и их номинальной стоимостью является положительной (цена выкупа акций превышает их номинальную стоимость), то такая разница не уменьшает облагаемую базу по

налогу на прибыль, определяемую при последующем отчуждении выкупленных 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.

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 и практические аспекты учета операций с собственными акциями, выкупленными у акционеров

Как показывают приведенные выше бухгалтерские записи, счет “Собственные акции (доли)” 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 “Внереализационные доходы и расходы”. Вместе с тем, счет “Собственные акции (доли)” изначально является счетом, призванным регулировать величину собственного капитала организации. Именно поэтому он и фигурирует в разделе VII “Источники собственных средств” Типового плана счетов бухгалтерского учета и в разделе III “Капитал и резервы” бухгалтерского баланса.

Однако на практике получается, что при выкупе акций по дебету счета “Собственные акции (доли)” числится не номинальная стоимость акций, а их выкупная стоимость. И если выкупная стоимость больше, чем номинальная, то очевидно, что уставный фонд 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 фонда 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 внереализационный доход или внереализационный расход, влияющий на облагаемую базу по налогу на прибыль?

Как видим, действующий сегодня в Беларуси порядок учета операций выкупа, аннулирования или последующий перепродажи собственных акций АО с точки зрения методологии учета достаточно сомнителен, что наглядно проявляется в некоторых практических ситуациях [4].

Рассмотрим одну из таких ситуаций, когда в соответствии с решением собрания акционеров уставный фонд АО увеличивается за счет собственных источников общества, в частности за счет добавочного фонда.

В соответствии с национальным законодательством такое увеличение должно отразиться бухгалтерской записью:

– Д-т счета “Добавочный фонд” - К-т счета “Уставный фонд” - на сумму увеличения уставного фонда за счет собственных источников общества”.

Очевидно, что увеличение уставного фонда АО ведет к увеличению номинальной стоимости акций АО.

В случае, если на момент увеличения уставного фонда у АО имелись собственные акции, ранее выкупленные у акционеров (до увеличения уставного фонда), то при последующем аннулировании этих акций в бухгалтерском учете – в соответствии с Типовым планом счетов - мы должны произвести следующие записи:

– Д-т счета “Уставный фонд” - К-т счета “Собственные акции (доли)” - на стоимость аннулируемых акций по их новой номинальной стоимости;

– Д-т счета “Собственные акции (доли)” - К-т счета “Внереализационные доходы и расходы” - на разницу между стоимостью аннулируемых акций по их новой номинальной стоимостью и затратами на выкуп этих акций у акционеров (если эта разница положительная);

– Д-т счета “Внереализационные доходы и расходы” - К-т счета “Прибыли и убытки” - формирование финансового результата по выкупленным и аннулированным АО собственным акциям;

– Д-т счета “Прибыли и убытки” - К-т счета “Расчеты по налогам и сборам” - начисление налога на прибыль по операциям, связанным с выкупом и аннулированием собственных акций (исчисляется с разницы между стоимостью аннулируемых акций по их новой номинальной стоимости и выкупной стоимостью этих акций, но не более их первоначальной номинальной стоимости).

Как видим, АО, увеличивая номинальную стоимость акций за счет собственного источника (добавочного фонда), в том числе акций, выкупленных АО у своих акционеров, вынуждено уплачивать с части собственного капитала налог на прибыль. Разве можно такую ситуацию, когда налогом на прибыль облагается, по сути, добавочный фонд организации, выступивший источником увеличения уставного фонда АО, считать нормальной? Очевидно, что нет.

К слову сказать, рассмотренная выше ситуация наглядным образом демонстрирует один из возможных вариантов покрытия убытков организации за счет средств добавочного фонда, 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 завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования” “сумма увеличения стоимости переоцененного ... имущества не может относиться на покрытие убытков от хозяйственной деятельности организации” [5].

По нашему мнению, подходы к учету собственных акций должны быть принципиально иными. Отклонения от номинальной стоимости акций - как при их выкупе, так и при их продаже - 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 “Добавочный фонд”? Ведь по своей экономической сути первоначально выпущенные акции после их выкупа обществом требуют такого же размещения, как и при первоначальном объявлении уставного фонда 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 [6] 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)” [7, 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, собственный 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” [8].

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” [9, 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, в соответствии с МСФО, корректируются не счетом учета прибылей и убытков, как это имеет место в Российской Федерации и Республике Беларусь, а собственным капиталом.

Применительно к системе бухгалтерского учета Беларуси вариант учета выкупленных АО собственных акций с использованием метода номинальной стоимости является, с нашей точки зрения, наиболее предпочтительным, поскольку он позволяет:

- иметь достоверную информацию о реальной “наполняемости” объявленного уставного фонда АО. И эта “наполняемость” определяется простым вычитанием из величины объявленного уставного фонда (кредит счета “Уставный фонд”) числящейся на счете “Собственные акции (доли)” номинальной стоимости выкупленных АО собственных акций.

При существующей системе учета определение реальной “наполняемости” уставного фонда до момента закрытия счета “Собственные акции (доли)” требует специального расчета;

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

Выводы и предложения

1. 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 “Внереализационные доходы и расходы”, искажают величину собственного капитала АО, его финансовые результаты, а в ряде случаев приводят к уплате в бюджет завышенных сумм по налогу на прибыль.

2. 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 фонда 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 “Собственные акции (доли)” по их номинальной стоимости.

Реализация данного предложения 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.

ЛИТЕРАТУРА:

1) Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 (в ред. от 05.01.2011 г.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО “Юрспектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

2) 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.

3) Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 10.01.2011 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010. – № 4, 2/1623.

4) Дубовская Т.А. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО “Юрспектр”, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011. – Дата материала – 05.11.2008 г. – Раздел “Корреспонденция счетов”

5) 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, 2011

6) Шапошников А.А., Сеницына Т.В. Операции с собственными акциями, выкупленными у акционеров // <http://www.fin-buh.ru/text/33336-1.html>

7) 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.

8) МСФО (IAS) 32 “Финансовые инструменты: представление информации” // http://www.dipifr.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias32.pdf.

9) Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2003. – 792 с.

КОРОТАЕВ С.Л. – директор ЗАО “АудитКонсульт”, доктор экономических наук, доцент Белорусского государственного экономического университета.

Стаття поступила в редакцію 27.08.11 г.