

Чаянов А. В. в определённые стоимости предметов выделял, с одной стороны, оценку по цене реализации на момент осуществления оценки, а с другой — оценку по ожидаемой стоимости будущих продаж. Целесообразность применения последнего подхода определяется резким сезонным колебанием рыночных цен. Также он выделял оценку по себестоимости с учётом особенностей сельскохозяйственной деятельности, в частности, определение стоимости некоторых средств производства по цене аналога и опрелделение стоимости в соответствии с производственным эффектом. Представленные методические подходы соответствуют современным, изложенным в стандартах.

Стандарты учёта и финансовой отчётности учитывают потребности информационного обеспечения субъектов рыночных отношений в условиях активных товарных рынков, рынков инвестиций и кредитных ресурсов. Исследование условий деятельности субъектов предпринимательства агробизнеса Украины, в частности Кировоградской области, свидетельствует об отсутствии таких рынков. Соответственно, наблюдается негативная тенденция упрощения методологии ведения бухгалтерского учёта и направленности учёта в первую очередь на реализацию фискальных запросов, что обусловлено как объективными причинами (низкая мотивация хозяйствующих субъектов в обеспечении соответствия финансового учёта и отчётности требованиям национальных учётных стандартов), так и субъективными (низкий уровень и неэффективность контроля за ведением учёта и формирования финансовой отчётности в соответствии с требованиями стандартов). Относительно применения в этих условиях подходов к оценке по справедливой стоимости имеют место значительные нарушения. Проблемной является организация информационного обеспечения представителей учётных служб относительно формирования справедливой стоимости, сложность применения для оценки биологических активов методики по текущей стоимости будущих чистых денежных поступлений. Также, с внедрением с 2011 года Налогового кодекса (в основу прибыли к налогообложению положено формирование финансового результата в системе финансового учёта) для хозяйств, которые избрали общую систему налогообложения, применение подходов в соответствии с П(С)БУ 30 «Биологические активы» к оценке готовой продукции одновременно с формированием финансовых результатов являются проблематичными.

Таким образом, применение рыночных механизмов оценки в бухгалтерском учёте требует от бухгалтеров специфических навыков и достоверной информации об активном рынке того или другого вида активов на каждую отчётную дату, организации документального оформления процедуры определения рыночной цены, обеспечения сопоставимости при наличии разных баз оценки объектов учёта.

Основной функцией бухгалтерского учёта является развитие бизнеса, что непосредственно связано с современной концепцией стоимостного маркетинга, которая получила развитие в конце XX века. Её сущность заключается в том, что интересы владельцев олицетворяются в увеличенные стоимости «бизнеса». В этой связи оценка «бизнеса» как результата учётного наблюдения приобретает чрезвычайную актуальность, которая определяет направление дальнейших научных исследований.

Список цитируемых источников

1. Чаянов, А. В. Избранные работы А. В. Чаянова. Оригинальное название = Oeuvres Choiesies de A. V. Cajanov / А. В. Чаянов. [S. l.] : S. R. Publishers Limited Johnson Reprint Corporation Mouton & Co, 1967. — Vol 6. — 300 с.
2. Чаянов, А. В. Методы таксационных исчислений в сельском хозяйстве / А. В. Чаянов, В. Р. Кратинев. — [Б. м.] : Тиммерзев. с.-х. акад., 1924.

Материал поступил в редакцию 10.02.2012 г.

УДК 657.1 + 336.2

С. Л. Коротаев
Учреждение образования
«Белорусский государственный
экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь

ВЫКУП СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ И ИХ АННУЛИРОВАНИЕ: ПРОБЛЕМЫ УЧЁТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В последнее время в профессиональных изданиях по бухгалтерскому учёту и налогообложению появилось несколько публикаций [1], [2], в которых обозначены принципиально разные подходы к порядку налогообложения операций, обусловленных выкупом акционерным обществом (далее — АО) собственных акций и их последующим аннулированием.

Основной вопрос, по которому имеются разногласия в подходах, заключается в следующем: возникает ли объект обложения налогом на прибыль в случае, если цена выкупа АО впоследствии аннулируемых собственных акций меньше, чем их номинальная стоимость?

Чтобы ответить на поставленный вопрос, проанализируем нормы законодательных актов, регламентирующих вопросы учёта и налогообложения таких операций.

Согласно Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учёта утверждённой постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 года № 50 (далее — Инструкция № 50) [3], «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 счёт 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)».

При этом выкупленные акции отражаются на счёте 81 по фактическим затратам на их выкуп.

Аннулирование приобретенных у акционеров АО акций в соответствии с п. 64 Инструкции № 50 отражается в учёте по дебету счёта 81 в корреспонденции со счётом 80 «Уставный фонд». При этом аннулирование акций производится по их номинальной стоимости.

Разница между ценой выкупа акций и их номинальной стоимостью должна относиться на счёт 91 «Прочие доходы и расходы».

Что касается налогообложения операций, связанных с приобретением АО и аннулированием собственных акций, то здесь необходимо учитывать следующее.

Согласно п. 3 ст. 136 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее — НК РБ), «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 (паёв), такая разница не учитывается при определении валовой прибыли организации, передающей денежные средства, имущество взамен выкупаемых собственных акций (долей, паёв)» [4].

Приведённая норма НК РБ позволяет сделать следующие выводы:

а) если разница между номинальной стоимостью выкупленных АО собственных акций и ценой их выкупа является отрицательной (цена выкупа акций превышает их номинальную стоимость), то такая разница не уменьшает облагаемую базу по налогу на прибыль, определяемую при аннулировании приобретенных акций;

б) если такая разница будет положительной (цена выкупа акций будет меньше их номинальной стоимости), то, с нашей точки зрения, 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 РБ однозначно говорится о том, что «налоговый учёт основывается на данных бухгалтерского учёта и (или) на иных документально подтверждённых данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением». Отнесение в соответствии с законодательством рассматриваемых разниц на счёт 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 Министерства по налогам и сборам (далее — МНС) утверждают, что, несмотря на то, что в соответствии со ст. 62 НК налоговый учёт основывается на данных бухгалтерского учёта, 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» [2, с. 54].

По нашему мнению, позиция специалистов МНС вызывает сомнение по следующим основаниям.

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

2. В результате аннулирования выкупленных акций (по номинальной стоимости) величина собственных источников АО в системе бухгалтерского учёта 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.

3. Стоимость первичного размещения акций в размере, превышающем их номинальную стоимость, для целей налогообложения признаётся налогооблагаемым доходом АО. Это, в частности, подтверждается письмом МНС Республики Беларусь от 15.09.2011 года № 2-2-23/1651 «Актуальные вопросы исчисления налога на прибыль» [5], 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.

¹ Следует отметить, что в соответствии с пп. 3) п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации [6] 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.

Выкуп акций у акционеров по стоимости, меньшей стоимости их приобретения акционерами, по сути означает получение АО дополнительного внереализационного 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.

4. 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 учётом ст. 136 НК РБ — их номинальной стоимости) в любом случае рассматривалась бы как внереализационный доход (расход) АО, влияющий на величину валовой прибыли организации, подлежащей налогообложению.

5. У юридического лица-акционера АО, реализующего акции самому АО, разница между затратами на приобретение акций и стоимостью их последующей продажи АО влияет на величину доходов (расходов) продавца и, соответственно, на его валовую прибыль. 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 внереализационным доходом приобретателя таких акций?

Учитывая изложенное, считаем, что точку в вопросе о порядке налогообложения 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 ст. 128 НК Республики Беларусь — как «другие доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав».

Следует обратить внимание и на то обстоятельство, что при первичном размещении акций разница между ценой размещения акций и их номинальной стоимостью в соответствии с п. 66 Инструкции № 50 должна относиться в кредит счёта 83 «Добавочный капитал». В этой связи было бы логично и суммы отклонений выкупной цены акций от их номинальной стоимости относить не на счёт 91 «Прочие доходы и расходы», как это предусмотрено этой же Инструкцией, а на счёт 83 «Добавочный капитал».

Именно такой вариант учёта предлагается некоторыми известными специалистами по бухгалтерскому учёту Российской Федерации [7], [8], квалифицирующими разницу между номинальной и фактической стоимостью выкупленных собственных акций не как доход или расход, а как элемент добавочного капитала.

Отметим, что и в соответствии с Международными стандартами финансовой отчётности (далее — МСФО) организация не может признавать в качестве финансового актива в отчётности 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» [9].

Известный российский методолог бухгалтерского учёта 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 нераспределённую прибыль общества» [10, с. 385-386].

При этом В. Ф. Палий — с учётом норм МСФО — выделяет два метода учёта 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 учёта собственных акций, отклонения от номинальной стоимости акций корректируются не счётом учёта прибылей и убытков, как это имеет место в Российской Федерации и в нашей республике, а счётом учёта собственного капитала.

Очевидно, что при дальнейшей гармонизации национальной системы бухгалтерского учёта с МСФО мы придём к тому, что доходы или убытки, возникающие у хозяйственных обществ при выкупе и аннулировании собственных долевых инструментов, будут относиться на добавочный капитал общества. Однако это еще только перспектива, в то время как субъекты хозяйствования вынуждены вести учёт и исчислять налоги по рассматриваемым операциям уже сегодня.

Учитывая изложенное, считаем возможным сделать следующие выводы и предложения:

1. Действующее в настоящее время налоговое законодательство не предусматривает возможность при аннулировании выкупленных АО собственных акций не учитывать при налогообложении прибыли разницу, обусловленную выкупом акций по стоимости меньшей, чем их номинальная стоимость.

В этой связи необходимо внести соответствующие дополнения в НК РБ, которые бы позволяли субъектам хозяйствования иметь однозначное решение по рассматриваемой нами проблеме.

2. В перспективе представляется целесообразным пересмотреть существующий порядок бухгалтерского учёта операций, связанных с выкупом и последующей продажей или аннулированием собственных акций АО, имея в виду возможность учёта собственных акций по методу номинальной стоимости, который применительно к национальному законодательству по бухгалтерскому учёту предполагает следующее:

- выкупленные АО собственные акции до момента их продажи или аннулирования отражаются на счёте 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» по номинальной стоимости;
- разницы между ценой выкупа или ценой продажи собственных акций и их номинальной стоимостью списываются на счета учёта собственного капитала, в частности, на счёт 83 «Добавочный капитал».

Реализация такого подхода снимет с повестки дня не урегулированную на сегодняшний день проблему налогообложения операций, обусловленных выкупом АО собственных акций и их последующим аннулированием.

Список цитируемых источников

1. *Коротаев, С. Л.* Уменьшение уставного фонда акционерного общества путем приобретения части собственных акций: особенности бухгалтерского учёта и налогообложения / С. Л. Коротаев // *Налоги Беларуси*. — 2011. — № 42. — С. 67—74.
2. *Салтанова, О. В.* Уменьшаем уставный фонд: возникает ли обязанность по исчислению и уплате налога на прибыль? / О. В. Салтанова // *Налоги Беларуси*. — 2011. — № 48. — С. 51—60.
3. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учёта : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 29.06.2011 г., № 50 // *Нов. эконом. газ.* — 2012. — № 2. — С. 5—48.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-3 (в ред. от 30.12.2011 г.) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 : [Компьютерная справочная правовая система] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск : [б. и.], 2011.
5. Письмо МНС РБ от 15.09.2011 г. № 2-2-23/1651 [Электронный ресурс] : Актуал. вопр. исчисления налога на прибыль // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 : [Компьютерная справочная правовая система] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск : [б. и.], 2012.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации : [в ? ч.] [Электронный ресурс] / Информационно-правовой портал «Гарант». — Ч. 2. — Разд. VIII. Федеральные налоги. — Гл. 25. Налог на прибыль организаций. — Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/32/#20025>. — Дата доступа: __.__.2012. — Загл. с экрана.
7. *Шапошников, А. А.* Операции с собственными акциями, выкупленными у акционеров / А. А. Шапошников, Т. В. Сеницына // «Аудиторские ведомости». — 2006. — № 6.
8. *Рябова, Р. И.* Учёт и налогообложение ценных бумаг и долей [Электронный ресурс] / Р. И. Рябова, О. В. Иванова. — Режим доступа: <http://lib.rus.ec/b/168055/read>. — Дата доступа: __.__.2012. — Загл. с экрана.
9. МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.dipifr.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias32.pdf. — Дата доступа: __.__.2012. — Загл. с экрана.
10. *Палий, В. Ф.* Современный бухгалтерский учёт / В. Ф. Палий. — М. : Бухгалтер. учёт, 2003. — С. 792.

Материал поступил в редакцию 05.02.2012 г.

УДК 336.221(476)

Д. В. Лабун, В. С. Майковский
Учреждение образования
«Барановичский государственный университет»,
г. Барановичи, Республика Беларусь

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМОВ СТИМУЛИРОВАНИЯ РАЗВИТИЯ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА

В условиях институциональных трансформаций совершенствование государственной поддержки малого и среднего бизнеса является одним из важнейших направлений, обеспечивающих повышение эффективности и активизации предпринимательской деятельности. Особое значение государственная поддержка приобретает на региональном уровне. Ведь малый бизнес является наиболее гибким и быстро приспособляющимся сектором экономики, который оперативно и адекватно реагирует на изменение рыночной конъюнктуры, колебание спроса и предложения, способствует созданию новых рабочих мест, а его влияние наиболее весомо и ощутимо именно на региональном уровне.

Для того чтобы оценить и проанализировать существующую правовую среду, созданную в процессе реализации механизма налогового регулирования, обратимся к исследованиям проекта «Ведение бизнеса», или «Doing Business».

Исследование «Ведение бизнеса» посвящено анализу условий предпринимательской деятельности по 10 показателям в целях оценки степени регулирования и бюрократизма в рамках жизненного цикла национальных малых и средних предприятий. Показатели исследования «Ведение бизнеса» разработаны на основе стандартизированных сценарных условий с учётом отдельных допущений, например, о том, что предприятие расположено в крупнейшем центре предпринимательской деятельности страны.