

## РАСЧЕТЫ С ВЫШЕДШИМ ИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОГО ОБЩЕСТВА УЧАСТНИКОМ ПО ПРИЧИТАЮЩЕЙСЯ ЕМУ ЧАСТИ ПРИБЫЛИ

*С. Л. Коротаев, директор ЗАО «АудитКонсульт»,  
д.э.н., доцент Белорусского государственного  
экономического университета (г. Минск)*

### Правовые основы и правоприменительная практика

В соответствии с п. 2 ст. 64 Гражданского кодекса (далее – ГК) «В случае выхода и исключения участника хозяйственного товарищества или общества из состава участников, кроме участника акционерного общества, ему выплачивается стоимость части имущества хозяйственного товарищества или общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде, если иное не предусмотрено учредительными документами, **а также часть прибыли, приходящаяся на его долю**» [1].

При этом **причитающаяся выходящему (исключаемому) участнику** часть имущества хозяйственного общества или ее стоимость определяются по балансу, составляемому на момент его выбытия, а **причитающаяся ему часть прибыли – на момент расчета**.

Что касается расчетов с участником, то согласно этой же статье ГК «выплата стоимости доли или выдача другого имущества выходящему (исключаемому) участнику производится по окончании финансового года и после утверждения отчета за год, в котором он вышел или исключен из хозяйственного товарищества или общества, в срок до 12 месяцев со дня подачи заявления о выходе или принятии решения об исключении, если иное не предусмотрено в учредительных документах».

Аналогичные нормы предусмотрены и Законом Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» [2]. При этом ст. 103 названного Закона установлено, что:

а) моментом выхода участника из общества является дата подачи (поступления) в общество заявления о его выходе либо иная указанная им в заявлении дата выхода, но не ранее даты подачи (поступления) заявления;

б) **моментом расчета с выходящим (исключаемым) из общества участником является дата выплаты этому участнику стоимости имущества или выдачи ему имущества в натуре, определенная решением общего собрания участников общества**.

Таковы нормы законодательных актов.

Какова же правоприменительная практика?

Обратимся, в частности, к решению хозяйственного суда г. Минска от 13.10.2010 г. (дело № 728–18/2010). Как следует из решения, суд удовлетворил требования истца по выплате ему обществом, из состава участников которого он вышел, не только стоимости его доли, определенной на момент выхода из общества, но и части прибыли на дату выплаты стоимости доли.

Основанием для таких выплат послужили, в частности, представленные ответчиком (обществом) справки о полученной обществом прибыли, а также данные бухгалтерских балансов с момента выхода участника из общества до момента выплаты ему стоимости доли.

В своем решении суд исходил из того, что за период выхода участника из состава участников общества «до момента фактической выплаты стоимости его доли он вправе рассчитывать на получение части прибыли, приходящейся на его долю, т. к. фактически общество весь этот период использует его долю в своих интересах и интересах других участников» [3].

Более того, судом со ссылкой на ст. 366 ГК была подтверждена законность требований истца по взысканию с ответчика (общества) процентов за весь период уклонения последнего от исполнения своих обязанностей по выплате денежных средств вышедшему из хозяйственного общества участнику, в т. ч. и прибыли, причитающейся ему на момент расчета.

Аналогичные подходы мы наблюдаем и в решениях других судов, рассматривавших вопросы расчетов с вышедшими из общества учредителями по причитающейся им части прибыли, приходящейся на их долю (решение хозяйственного суда Минской области от 02.07.2010 г. – дело № 427–16/2010 [4] и др.).

### Проблемные вопросы расчета с участником по причитающейся ему части прибыли и пути их решения

Как видим, и нормы законодательства, и правоприменительная практика однозначно определяют, что **вышедшему из хозяйственного общества участнику причитается, в частности, часть прибыли, приходящаяся на его долю на момент расчета с участником**. При этом **вышедший участник может претендовать и на взыскание с общества, из которого он вышел, процентов за весь период уклонения общества от выплаты участнику суммы причитающейся ему части прибыли**.

Почему сложился такой подход, в чем его логика?

Известные юристы, в частности, д.ю.н. Я.И. Функ, комментируя нормы Закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах», необходимость расчета причитающейся участнику части прибыли на момент расчета с ним объясняет следующим: «Если зафиксировать стоимость доли, например, именно датой подачи заявления о выходе, а реально выплатить ее в течение года с даты подачи заявления о выходе, то фактически на протяжении года общество будет пользоваться денежными средствами выходящего участника, а за это необходимо заплатить ...»

В связи с этим белорусский законодатель предусматривает, что общество в обязательном порядке должно рассчитаться с участником за использование его капитала, то есть за использование его имущества, в частности, денежных средств, на которые имеет право претендовать участник, выходящий из общества» [5].

По мнению Я.И. Функа, единственным справедливым вариантом расчета с участником будет ситуация, когда общество «передает ему часть всей чистой прибыли общества за определенный период: с момента, когда участник подал заявление о выходе, и до момента, когда с ним реально рассчитались. Такой вариант представляется единственно справедливым, так как он дает возможность вышедшему лицу получить полностью тот доход, который приходится на его капитал, т.е. на его долю».

Что касается конкретного порядка расчета части прибыли, причитающейся на долю вышедшего из общества участника, то такой порядок действующим законодательством не определен.

Как показывает практика, существующая схема расчетов с учредителем не дает ответов на следующие принципиальные вопросы:

а) в каком объеме должна выплачиваться вышедшему участнику часть причитающейся ему прибыли – с учетом или без учета сумм чистой прибыли, направленной обществом с момента выхода участника из общества до момента расчета с ним на различные цели (выплату дивидендов, социальные нужды, на формирование фондов и т.п.)?

б) как точно определить причитающуюся бывшему участнику общества часть прибыли на дату расчета с учетом того, что чистая прибыль общества может определяться только за отчетный период, но никак не на дату расчета?

в) с какого момента должны исчисляться проценты за просрочку сроков расчета с вышедшим из общества участником по причитающейся ему стоимости доли, а также части прибыли: с моменты выхода из общества или с момента установленного законодательством предельного срока расчета с учредителем?

г) как исчислить проценты за время пользования обществом денежными средствами в размере причитающейся вышедшему участнику части прибыли, если прибыль может быть исчислена только на 1 число месяца, в котором производится расчет с участником, а сам расчет производится в течение месяца?

Если исходить из действующего законодательства и признания факта, что вышедший из общества участник может претендовать на часть прибыли, причитающейся на его долю на момент расчета, то все обозначенные выше вопросы требуют своего правового урегулирования.

Однако, с нашей точки зрения, подходы к расчетам с вышедшим из общества учредителем должны быть принципиально иными, чем это предусмотрено и нормами Закона «О хозяйственных обществах», и нормами ГК.

По нашему глубокому убеждению, необходимость расчета с вышедшим из общества учредителем в части прибыли, полученной на средства, по которым общество не рассчиталось с учредителем, является надуманной.

**После того, как общество рассчитало и зафиксировало в учете задолженность перед вышедшим из общества участником, к прибыли, полученной обществом с этого момента и до момента расчета, вышедший участник отношения не имеет.** Равно как к получаемой прибыли не имеют отношения любые кредиторы общества, чьи средства, полученные в форме займов, кредитов, авансов и т. д., используются обществом до момента их погашения или выполнения принятых обязательств по поставкам продукции (выполнению работ, оказанию услуг) [6].

К слову отметим, что понятие «прибыль» и понятие «чистая прибыль» или «нераспределенная прибыль» – это принципиально разные понятия. Под прибылью, как правило, понимают прибыль до налогообложения. В этой связи при расчетах с учредителями возможно говорить не о прибыли, как это имеет место в названных выше нормативных правовых актах, а исключительно о нераспределенной (чистой) прибыли. **К получаемой обществом чистой прибыли имеют отношение только учредители общества.** Учредительство же вышедшего участника закончилось в момент подачи им заявления о выходе из общества.

Таким образом, **после выхода участника из общества он не может претендовать на прибыль общества или ее часть, нарабатываемую после его выхода.** По сути, он является кредитором общества по невыплаченной ему стоимости части имущества общества, соответствующей его доле в уставном фонде организации.

Особое внимание обратим на то, что в соответствии с законодательством расчет с вышедшим из общества участником, как уже отмечалось выше, должен производиться по окончании финансового года и после утверждения отчета за год, в котором он вышел из общества, «в срок до 12 месяцев со дня подачи заявления о выходе ...», если иное не предусмотрено в учредительных документах».

Приведенная формулировка предполагает, что если иное не предусмотрено учредительными документами,

то для расчета с вышедшим участником необходимо дожидаться окончания финансового года и рассчитываться с ним «после утверждения отчета за год».

Такой порядок, как представляется, дает правовую основу для затягивания сроков расчета с вышедшим участником.

С нашей точки зрения, такой подход неприемлем, тем более, что в рассматриваемом случае речь идет не только о необходимости расчета с вышедшим участником по причитающейся ему прибыли, но и по стоимости его доли в уставном фонде общества.

По нашему мнению, **нормативный срок расчета с участником, предусмотренный действующим законодательством, должен быть существенно сокращен, например до 6 или даже до 3-х месяцев.**

Ждать окончания года и утверждения отчета за год для расчета части прибыли общества, приходящейся на долю вышедшего участника, которой, к слову сказать, может и не быть, не следует.

Что касается процентов за пользование обществом денежными средствами в размере стоимости доли вышедшего участника, то, с нашей точки зрения, их исчисление должно производиться по истечении установленного законодательством нормативного срока с учредителем по причитающейся ему стоимости доли. И только в том случае, если этот предельный срок будет нарушен, к субъекту хозяйствования могут применяться соответствующие санкции. В противном случае установление нормативного срока расчета с учредителем не имеет смысла.

Отметим, что предлагаемые нами подходы к расчетам с учредителями, выходящими из состава участников хозяйственных обществ, в значительной степени соответствуют подходам, применяемым в Российской Федерации.

Так, в соответствии с п. 6.1 ст. 23 Федерального закона РФ от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Закон № 14-ФЗ) при подаче участником заявления о выходе из общества, последнее обязано выплатить участнику действительную стоимость его доли, определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дню подачи заявления о выходе из общества. При этом общество обязано выплатить действительную стоимость доли в течение трех месяцев со дня возникновения соответствующей обязанности, если иной срок выплаты не предусмотрен уставом общества [7]. В случае несвоевременной выплаты участнику общества с ограниченной ответственностью действительной стоимости его доли суд вправе взыскать наряду с основной суммой долга проценты за неправомерное пользование чужими денежными средствами [8].

Отметим, что **Законом № 14-ФЗ не предусматривается необходимость выплаты вышедшему из общества учредителю части прибыли, приходящейся на его долю на момент расчета**, как это имеет место в Беларуси.

Несколько иные подходы предусмотрены законодательством Украины. Так, согласно ст. 54 Закона Украины от 19.09.1991 г. № 1577-XII «О хозяйственных обществах» (далее – Закон № 1577-XII) **участнику, который был из общества, выплачивается** стоимость части имущества общества, пропорциональная его доле в уставном капитале, а также «принадлежащая ему **часть прибыли, полученной обществом в данном году до момента его выхода**» [9].

Обратим внимание, что в рассматриваемом случае речь идет о причитающейся участнику части прибыли не на момент расчета, как это установлено законодательством Беларуси, а на момент выхода. То есть речь идет не о прибыли, которая может быть «наработана» на невыплаченную участнику стоимость его доли в уставном капитале, а о прибыли, уже заработанной обществом на момент выхода участника.

С нашей точки зрения, такой подход имеет право на жизнь, хотя очевидно, что чистая прибыль, заработанная на момент выхода участника, будет учтена при расчете величины чистых активов общества, исходя из которой и определяется балансовая стоимость доли участника в уставном фонде на момент его выхода.

В контексте рассматриваемой проблемы обратим внимание на п. 14 Постановления Пленума ВХС Республики Беларусь от 19.05.2005 г. № 19 «Об отдельных вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением условий учредительства юридических лиц и законодательства о хозяйственных обществах» [10]. Согласно названному пункту «при определении действительной стоимости доли участника ООО и ОДО и части причитающейся ему прибыли ... **расчет причитающейся части прибыли производится на момент выхода участника из общества**».

Если расчет по прибыли производится на момент выхода участника, т. е., по сути, на момент расчета чистых активов, то очевидно, что речь идет не о прибыли, нарабатываемой на невыплаченную вышедшему участнику сумму чистых активов. Речь, скорее всего, идет о прибыли, а именно о нераспределенной прибыли, являющейся источником стоимости имущества общества, подлежащей выплате вышедшему участнику.

И это действительно так, поскольку на момент расчета чистых активов, причитающихся вышедшему участнику, перед этим участником фиксируется задолженность по этим активам.

Но в чем тогда смысл расчета части прибыли, причитающейся выходящему участнику на момент его выхода

из общества? Ведь то, что ему полагается – это величина чистых активов общества на момент расчета, приходящихся на его долю. И эта величина уже определена!

Данный вывод подтверждается и Разъяснением ВХС Республики Беларусь от 05.11.2004 г. № 03–24/2873, в котором, в частности, констатируется, что «нераспределенная часть прибыли включается в стоимость чистых активов на момент расчета. В этой связи заявление ... о том, что помимо причитающейся стоимости чистых активов выбывшему участнику должна быть выплачена и соответственно часть прибыли, не соответствует экономическому содержанию показателя «чистые активы» [11].

Выделение части прибыли, причитающейся выходящему из общества участнику, из состава части стоимости чистых активов общества, причем на момент выхода участника из общества, может говорить о том, что причитающаяся выходящему участнику часть имущества общества или ее стоимость концептуально отличается от причитающейся ему части прибыли.

Следует отметить, что говорить о выплате чистой или нераспределенной прибыли неправомерно изначально. Ибо расчет в итоге выполняется активами (денежными средствами или товарно-материальными ценностями), а не прибылью. Прибыль в рассматриваемой ситуации является лишь одним из собственных источников, «сопровождающих» выплачиваемые активы.

## Выводы

С учетом вышеизложенного, считаем возможным сделать следующие выводы и предложения:

1. После того, как общество рассчитало и зафиксировало в учете задолженность перед вышедшим из общества участником в размере стоимости его доли в уставном фонде хозяйственного общества, к чистой (нераспределенной) прибыли, полученной с этого момента и до момента расчета, вышедший участник отношения не имеет. К получаемой обществом чистой прибыли имеют отношение только участники общества.

В этой связи считаем необходимым внести изменения в Закон Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» и ГК, предусматривающие отказ от необходимости выплаты вышедшему участнику части прибыли, приходящейся на его долю, которая заработана обществом до момента расчета с участником,.

2. При расчетах с выходящими из общества участниками следует говорить не о части прибыли, приходящейся на их долю в уставном фонде, как это имеет место в действующих нормативных правовых актах, а исключительно о нераспределенной (чистой) прибыли.

При этом нераспределенная (чистая) прибыль может выступать лишь в качестве одного из источников собственных средств, обеспечивающего наполнение стоимости чистых активов, исходя из величины которых должен производиться расчет с вышедшим из общества участником.

3. Нормативный срок для расчета с вышедшим из общества участником, предусмотренный действующим законодательством, – в течение 12 месяцев со дня подачи заявления о выходе, если иное не предусмотрено учредительными документами общества, – должен быть существенно сокращен, например до 6 или даже до 3-х месяцев.

4. Исчисление процентов за пользование денежными средствами в размере стоимости доли вышедшего из общества участника должно производиться по истечении установленного законодательством нормативного срока расчета с учредителем по причитающейся ему стоимости доли, исчисленной на момент выхода участника из общества.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 (в ред. от 10.01.2011 г. № 241-3) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
2. О хозяйственных обществах: Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г., № 2020-XII (в ред. от 15.07.2010 г. № 168-3) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
3. Решение Хозяйственного суда г. Минска от 13.10.2010 г. (дело № 728-18/2010) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
4. Решение Хозяйственного суда Минской области от 02.07.2010 г. (дело № 427–16/2010) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
5. Функ, Я.И. Порядок расчета с вышедшим (исключенным) участником общества с ограниченной ответственностью (общества с дополнительной ответственностью): комментарий к Закону Респ. Беларусь от 15.07.2010 г. № 168-3 «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О хозяйственных обществах». – Часть 2 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
6. Коротаев, С.Л. Переход имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций // Промышленно-торговое право. – 2010. – № 4. – С. 51–59.

7. Федеральный закон Российской Федерации от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (в ред. от 28.12.2010 г. № 409-ФЗ) // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=103167;fld=134;dst=4294967295;from=92888-493>.
8. Птичкина Е.М. Выход участника из состава учредителей ООО // [http://www.e-registr.ru/pub\\_detail.php?ID=2074](http://www.e-registr.ru/pub_detail.php?ID=2074).
9. Закон Украины от 19.09.1991 г. № 1577-XII «О хозяйственных обществах» (в ред. от 23.12.2010 г. № 2856-VI) // <http://www.profiwins.com.ua/ru/legislation/laws/104.html>.
10. Об отдельных вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением условий учредительства юридических лиц и законодательства о хозяйственных обществах: Постановление Пленума Высшего Хозяйственного Суда Респ. Беларусь, 19 мая 2005 г., № 19 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2005. – № 105, 6/448.
11. Разъяснение ВХС Республики Беларусь от 05.11.2004 г. № 03-24/2873 «Об использовании в постановлении Пленума Высшего Хозяйственного Суда некоторых экономических терминов» (извлечение) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

## **УЧЕТ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ НА ПРАВЕ АРЕНДЫ, ПОСТОЯННОГО И ВРЕМЕННОГО ПОЛЬЗОВАНИЯ В КОНТЕКСТЕ РАЗЛИЧНЫХ ТЕОРИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*С. Г. Вегера, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Полоцкого государственного университета, к.э.н., доцент*

Проблема отражения в учете земельных участков на праве аренды, постоянного, временного пользования является многоаспектной. Учет только ограниченных вещных прав на них в составе нематериальных активов и одновременно отсутствие отражения в балансе организации самих используемых земельных участков, представляющих собой важнейший экологический ресурс, не позволяет сформировать методологические основы ноосферного бухгалтерского учета, ориентированного на воспроизводство и устойчивое использование земельных ресурсов с учетом экологического эффекта землепользования (экологического истощения или улучшения экологического актива), что в совокупности не позволяет обеспечить реализацию научно обоснованного ранее принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства [1].

Предпосылкой отражения в балансе только активов, на которые имеется право собственности, является методологическим принципом теории статического бухгалтерского учета, базирующейся на юридической концепции защиты прав кредиторов.

Главная идея статического учета основывается на культуре римского права, влияние которого формировало консервативное мышление у представителей бухгалтерской профессии. Статический учет создавался с XIII по XIX вв. Статическая практика впервые была узаконена в 1673 г. в Коммерческом кодексе Франции (*Ordonnance de Commerce*) [2, с. 41]. В XIX столетии статический учет получил теоретическое обоснование в монографии по балансовому праву берлинского адвоката Г.В. Симона (1861 г.). Теоретиками статики также являются И. Шер, Г. Никлиш, В. Ле Кутр [2, с. 49]. Фундаментальной целью статического бухгалтерского учета является выявление возможности покрытия долгов предприятия его активами, поэтому отражение в активе баланса ценностей, не составляющих права собственности признается невозможным [3, с. 49].

Противоположный методологический принцип находит отражение в теории динамического бухгалтерского учета. Как указывает французский исследователь Ж. Ришар «Динамический учет, или по крайней мере его первые попытки являются такими же древними как и статический учет... с момента возникновения двойной записи зародилась динамическая философия» [3, с. 76].

В XVII в. формирование статической и динамической учетных философий связано с именем знаменитого французского исследователя учета Ж.П. Савари (1622–1690) [2, с. 50]. Однако создателем теории динамического баланса считается немецкий ученый Э. Шмаленбах (1873–1955) [4, с. 417; 3, с. 69].

Теория динамического бухгалтерского учета исходит из целей выявления финансовых результатов, эффективности текущей деятельности. В ее основу положен другой, относительно статической теории, методологический принцип: капитал «независимо от того, идет ли речь о собственном капитале (капитал, резервы и т.д.), заемном капитале (кредиторская задолженность) или о праве пользования капиталом, должен рассматриваться с точки зрения расчета его рентабельности (финансовой рентабельности собственного капитала и общей рентабельности совокупного капитала)» [3, с. 70].