

17. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 [в ред. Постановление Министерства финансов от 26 марта 2009 г. № 33].
18. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях Постановление от 06.04.2004 № 28 Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.
19. Сошникова, Л.А. «Аналитические возможности системы эколого-экономического учета» / Л.А. Сошникова // Белорусский экономический журнал, № 1. 2005. – С. 133–140.
20. Статистика Беларуси / 41-я сессия статистической комиссии ООН (г. Нью – Йорк, 23–26 февраля 2010 г.) // Статистика Беларуси. – 2010. – № 2 (6) / 2010. – С. – 6–8.
21. Материалы Десятой сессии Конференции европейских статистиков Организации Объединенных Наций / Учет природных ресурсов – земельных ресурсов и ресурсов недр – в статистическом управлении Австралии / <http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:-qI>.
22. Национальная экономика Беларуси: учебник / В.Н. Шимов [и др.]; под ред. В.Н. Шимова. – 3-е изд. Минск: БГЭУ, 2009. – 751 с.
23. Об охране окружающей среды: Закон Республики Беларусь, 26 ноября 1992 г. № 1982 – XII; в редакции Закона Республики Беларусь от 31.12.2009 № 114 – З.
24. Кухаревич, Е. Внедрение в статистическую практику общегосударственного классификатора видов экономической деятельности (ОКЭД) / Е. Кухаревич // Статистика Беларуси. – 2010. – №1(5)/2010. – С. – 27–31.
25. Шимова, О.С. Управление природопользованием и природоохранной деятельностью: учеб. пособие. / О.С. Шимова и А.М. Кабушко. – Мн.: Юнипак, 2005. – 220 с.
26. Минченко, П. Поиски альтернативы / СБ Беларусь сегодня, выпуск 30 октября 2010г. – С. 12.
27. Классификатор видов природоохранной деятельности и затрат на охрану окружающей среды (КВПОД) утв. Приказом от 21.08.1997 № 194 Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь.
28. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие. – 2 – е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2001. – 672 с.
29. Латыпова О.В. Учетно – аналитическое обеспечение системы экологического менеджмента предприятия: Монография / О.В. Латыпова. – Мн.: Бестпринт, 2003. – 228 с.

УСТАВНЫЙ ФОНД УНИТАРНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ЕГО УВЕЛИЧЕНИИ

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

Введение

Как показывает практика, в последнее время значительно возросло количество вопросов по порядку учета и налогообложения операций, связанных с учредительством в унитарных предприятиях (далее – УП). При этом на многие из возникающих вопросов однозначных ответов законодательство не дает, что приводит к вариативности учета и налогообложения и, соответственно, к претензиям со стороны налоговых и иных контрольных органов.

Сложившаяся ситуация в определенной степени обусловлена особым статусом таких предприятий в Беларуси: если в Российской Федерации в форме УП могут создаваться исключительно государственные и муниципальные предприятия, то у нас собственниками УП могут выступать как физические лица, так и частные коммерческие организации. Такие принципиальные различия привносят свои национальные особенности учета и налогообложения операций, связанных с деятельностью УП.

Рассмотрим один из аспектов обозначенной нами проблематики, а именно: особенности увеличения уставного фонда УП и обусловленные таким увеличением особенности налогообложения доходов собственников УП при последующем отчуждении УП, его ликвидации либо при изъятии собственником имущества, источником обеспечения которого определен уставный фонд УП.

Особенности учета операций увеличения уставного фонда УП

Учет в унитарном предприятии

Традиционно увеличение объявленной величины уставного фонда коммерческой организации должно отражаться в бухгалтерском учете следующей записью:

- **Д-т 75** «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» – **К-т 80** «Уставный фонд» – на сумму увеличения ранее объявленной величины уставного фонда.

Однако УП для учета расчетов со своим собственником по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении его оборотных средств, изъятии имущества), вместо субсчета «Расчеты по вкладам в уставный фонд» в соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 [1], должны применять субсчет «Расчеты по выделенному имуществу». Учетные записи по нему производятся в порядке, аналогичном порядку учета расчетов по вкладам в уставный фонд.

Величина уставного фонда предприятия с иностранными инвестициями, созданного в форме УП, и, соответственно, валютная задолженность учредителя по его вкладу в уставный фонд УП должна отражаться в бухгалтерском учете по официальному курсу белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте на день утверждения устава этого предприятия.

При принятии решения об увеличении уставного фонда коммерческой организации с иностранными инвестициями, созданной в форме УП, для пересчета части, на которую увеличен уставный фонд, должен применяться официальный курс белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте на дату принятия такого решения (ст. 88 Инвестиционного кодекса Республики Беларусь от 22 июня 2001 г. № 37-З [2]).

Если **увеличение уставного фонда УП производится за счет средств его собственника**, то в учете УП такие операции отражаются бухгалтерской записью:

- **Д-т счетов учета активов – К-т 75** «Расчеты с учредителями» субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» – на стоимость имущества, внесенного собственником УП в уставный фонд УП.

Если **увеличение вклада в уставный фонд производится имуществом, стоимость которого выражена в иностранной валюте**, то разница, обусловленная изменением курса Национального банка Республики Беларусь (далее – НБ РБ) на дату принятия валютного актива к учету и на дату утверждения устава УП, образующаяся на счете 75 «Расчеты с учредителями» при переоценке дебиторской задолженности, в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2007 г. № 199 [3], должна относиться на счет 82 «Резервный фонд».

Если **увеличение уставного фонда производится за счет собственных источников предприятия**, то в учете УП операции по увеличению уставного фонда возможно отражать без использования счета 75 «Расчеты с учредителями»:

- **Д-т 84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», **83** «Добавочный фонд», **82** «Резервный фонд» – **К-т 80** «Уставный фонд» – на величину соответствующего собственного источника УП, определенного в качестве источника увеличения уставного фонда УП.

Учет у учредителя унитарного предприятия

Если учредителем УП выступает физическое лицо, то учет у этого лица не ведется, поскольку требования по организации и ведению учета Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете» от 8 октября 1994 г. № 3321-ХІІ (в ред. от 26.12.2007 г.) на физических лиц не распространяются (ст. 1 Закона) [4].

Если учредителем УП выступает юридическое лицо, то у него порядок отражения в учете операций по формированию уставного фонда УП, а также по его увеличению зависит от видов имущества, передаваемого в качестве вклада:

а) в уставный фонд направляются денежные средства.

Внесение в качестве вклада в уставный фонд УП денежных средств должно отражаться в учете следующей бухгалтерской записью:

- **Д-т 58** «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции» – **К-т 51** «Расчетный счет» – на величину переданных в уставный фонд денежных средств;

б) в уставный фонд передаются основные средства.

В соответствии с п. 49 Инструкции об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 127 (далее – Инструкция № 127) [5], передача объектов основных средств в счет вклада в уставный фонд организации производится по стоимости, согласованной с учредителями на дату подписания учредительных документов.

При этом вклады в уставный фонд других организаций должны оцениваться исходя из фактических затрат инвестора. Затраты в данном случае является согласованная оценка вклада в порядке, установленном законодательными актами.

Поскольку учредителем УП выступает одно лицо, необходимость согласования стоимости передаваемых в уставный фонд объектов основных средств с другими учредителями не возникает.

В бухгалтерском учете организации, передающей основные средства в качестве вклада в уставный фонд УП, операции по передаче такого имущества должны отражаться в следующем порядке:

- **Д-т 91** «Операционные доходы и расходы» – **К-т 01** «Основные средства» – списание остаточной стоимости объекта основных средств, внесенного в качестве вклада в уставный фонд УП;
- **Д-т 58** «Финансовые вложения» – **К-т 91** «Операционные доходы и расходы» – стоимость объекта основных средств, внесенного в качестве вклада в уставный фонд создаваемого УП по оценочной стоимости;
- **Д-т 91** «Операционные доходы и расходы» (**99** «Прибыли и убытки») – **К-т 99** «Прибыли и убытки» (**91** «Операционные доходы и расходы») – разница между оценкой вклада в уставный фонд УП и остаточной стоимостью объекта основных средств, выявленная на счете 91 «Операционные доходы и расходы»;

в) в уставный фонд вносятся нематериальные активы.

Порядок бухгалтерского учета нематериальных активов, вносимых в качестве вклада в уставный фонд, определен Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 128 (далее – Инструкция № 128) [6]. К сожалению, в Инструкции № 128 порядок учета рассматриваемых операций определен применительно к Плану счетов бухгалтерского учета, который действовал до 01.01.2004, т.е. с использованием счетов учета, которые в настоящее время уже не применяются.

При этом, в частности, п. 27 Инструкции № 128 установлено, что сумма увеличения (уменьшения) стоимости нематериального актива в результате экспертной оценки до передачи его в виде вклада в уставный фонд юридического лица должна отражаться по дебету (кредиту) счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 88 «Фонды специального назначения».

Такая корреспонденция применительно к Типовому плану счетов бухгалтерского учета, действующему с 01.01.2004 г., предполагает корреспонденцию счета 04 «Нематериальные активы» со счетом 83 «Добавочный фонд».

Однако при таком подходе не будет образовываться разница между остаточной стоимостью актива и его оценочной стоимостью, которая, например, в отношении основных средств, о чем уже говорилось выше, должна в соответствии с Инструкцией № 127 выявляться на счете 91 «Операционные доходы и расходы».

Налицо серьезные различия в порядке отражения в учете разных видов необоротных активов, передаваемых в качестве вклада в уставный фонд, а именно основных средств и нематериальных активов.

С учетом подходов, установленных в отношении основных средств, внесение нематериальных активов в качестве вклада в уставный фонд, предусматривающее передачу (уступку) имущественных прав и сопровождающееся сменой правообладателя, логично, с нашей точки зрения, отражать в учете следующими бухгалтерскими записями:

- **Д-т 91** «Операционные доходы и расходы» – **К-т 04** «Нематериальные активы» – списание остаточной стоимости нематериального актива, вносимого в качестве вклада в уставный фонд УП;
- **Д-т 58** «Финансовые вложения» – **К-т 91** «Операционные доходы и расходы» – стоимость нематериального актива, внесенного в качестве вклада в уставный фонд создаваемого УП по оценочной стоимости;
- **Д-т 91** «Операционные доходы и расходы» (**99** «Прибыли и убытки») – **К-т 99** «Прибыли и убытки» (**91** «Операционные доходы и расходы») – разница между оценкой вклада в уставный фонд УП и остаточной стоимостью нематериального актива, выявленная на счете 91 «Операционные доходы и расходы»;

г) в уставный фонд вносятся материалы и иные оборотные активы.

Внесение в качестве вклада в уставный фонд УП материальных и иных оборотных активов применительно к Типовому плану счетов должно отражаться в учете следующими бухгалтерскими записями:

- **Д-т 91** «Операционные доходы и расходы» – **К-т 10** «Материалы», **41** «Товары», **43** «Готовая продукция» и др. – на балансовую стоимость активов, передаваемых в качестве вклада в уставный фонд;
- **Д-т 58** «Финансовые вложения» – **К-т 91** «Операционные доходы и расходы» – оценочная стоимость актива, внесенного в качестве вклада в уставный фонд УП;
- **Д-т 91** «Операционные доходы и расходы» (**99** «Прибыли и убытки») – **К-т 99** «Прибыли и убытки» (**91** «Операционные доходы и расходы») – разница между оценкой вклада в уставный фонд УП и балансовой стоимостью этого актива, выявленная на счете 91 «Операционные доходы и расходы».

Особенности налогообложения, обусловленные увеличением уставного фонда УП

Вклады в уставные фонды коммерческих организаций, в т.ч. организаций, созданных в форме УП, не рассматриваются при их внесении в качестве затрат юридического лица-учредителя, учитываемых для целей налогообложения (п.п. 1.12 п. 1 ст. 131 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) [7]), и не являются объектами налогообложения в организациях, в уставные фонды которых эти вклады вносились (п. 1 ст. 136 НК).

В соответствии с п. 2 ст. 136 НК:

- положительная разница между оценочной стоимостью имущества, передаваемая плательщиком в качестве неденежного взноса в уставный фонд организации, и остаточной стоимостью этого имущества учитывается при определении валовой прибыли плательщика, передающего это имущество;

- отрицательная разница между оценочной стоимостью имущества, передаваемая плательщиком в качестве неденежного взноса в уставный фонд организации, и остаточной стоимостью этого имущества не учитывается при определении валовой прибыли плательщика, передающего это имущество.

С учетом п.п. 3.2 п. 3 ст. 128 НК в состав внереализационных доходов участника коммерческой организации должны включаться «доходы участника (акционера) организации в денежной или натуральной форме при ликвидации организации, а также доходы, полученные от организации ее участником (акционером) при выходе (исключении) участника из состава участников организации, при отчуждении участником (акционером) доли в уставном фонде (паев, акций) организации в размере, превышающем сумму его взноса (вклада) в уставный фонд, определенную без учета сумм, указанных в подпункте 2.2 пункта 2 статьи 35 настоящего Кодекса».

При этом следует иметь в виду, что согласно этому же пункту НК в отношении учредителей-юридических лиц «размер доходов участника (акционера) и сумма его взноса (вклада) или расходы на приобретение доли в уставном фонде (паев, акций) организации подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день получения доходов и на день фактического внесения взноса (вклада)».

Обратим внимание, что необходимость пересчета в привязке к доллару США суммы вклада учредителя в уставный фонд УП или его расходов на приобретение УП при последующем отчуждении УП рассматриваемой нормой НК не предусмотрена.

С нашей точки зрения, такого пересчета в привязке к доллару США и не должно быть, поскольку при отчуждении УП все затраты продавца УП, обусловленные его участием в предприятии, должны компенсироваться ценой продажи предприятия как имущественного комплекса.

В определенной степени данный вывод подтверждается ст. 147 НК, согласно которой при отчуждении предприятия как имущественного комплекса, собственником которого является иностранная организация, или его части налоговая база по такой операции должна определяться как сумма дохода от продажи предприятия за вычетом документально подтвержденных «затрат на приобретение такого предприятия или взноса (вклада) в его уставный фонд, приходящейся на отчуждаемую часть». Пересчет затрат продавца в привязке к доллару США в таких случаях не оговорен.

При этом ст. 147 предусматривается пересчет в доллары США суммы взноса (вклада) в уставный фонд «при отчуждении доли в уставном фонде (пая, акций), организации, находящейся на территории Республики Беларусь, либо ее части участниками такой организации».

С учетом изложенного, при отчуждении УП сумма, превышающая величину вклада юридического лица-учредителя УП в уставный фонд либо сумму его расходов на приобретение УП, подлежит включению во внереализационные доходы учредителя и последующему обложению налогом на прибыль без пересчета затрат собственника УП в привязке к доллару США.

Примерно аналогичные подходы предусмотрены и в отношении физических лиц. Так, согласно п.п. 2.25 п. 2 ст. 153 НК объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц не признаются доходы, полученные «учредителем (участником) организации при ее ликвидации, выходе (исключении) участника из состава участников организации, отчуждении участником доли (пая, части доли или пая, акций) в уставном фонде организации в размере, не превышающем сумму взноса (вклада) учредителя (участника) в уставный фонд организации или сумму расходов на приобретение доли (паев, акций) в уставном фонде организации».

При этом размер выплаты учредителю (участнику) и сумма его взноса (вклада) или расходов на приобретение доли (паев, акций) подлежат пересчету налоговым агентом в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день выплаты и на день внесения взноса (вклада) или осуществления расходов на приобретение доли (паев, акций)».

Данная норма позволяет, с нашей точки зрения, при определении налогооблагаемого дохода физического лица-собственника УП производить пересчет в привязке к доллару США вклада учредителя в уставный фонд или его расходов на приобретение УП при ликвидации УП.

Особо отметим, что в соответствии с п. 5 ст. 175 НК при получении плательщиком-собственником УП доходов от реализации предприятия как имущественного комплекса подоходный налог с физических лиц исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет покупателем-юридическим лицом (налоговым агентом) с цены реализации предприятия, но не ниже стоимости его чистых активов, определенных на момент реализации УП.

Согласно п. 8 ст. 175 НК «налоговые агенты обязаны удержать исчисленную сумму подоходного налога с физических лиц непосредственно из доходов плательщика при их фактической выплате».

Удержание у плательщика исчисленной суммы подоходного налога с физических лиц производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом плательщику, при фактической выплате указанных денежных средств плательщику либо по его поручению третьим лицам».

Необходимость пересчета в таких случаях в привязке к доллару США затрат физического лица-собственника УП на внесение вклада в уставный фонд УП или расходов на приобретение УП ст. 175 НК не оговаривается.

Сроки перечисления в бюджет суммы исчисленного и удержанного налоговым агентом подоходного налога с физических лиц по полученным ими доходам регламентируются п. 9 ст. 175 НК.

Плательщик (физическое лицо), получивший доход от реализации предприятия как имущественного комплекса, вправе по собственной инициативе по окончании календарного года представить налоговую декларацию (расчет) по подоходному налогу с физических лиц в налоговый орган по месту жительства для получения имущественного налогового вычета в части своих фактически произведенных и документально подтвержденных затрат на внесение вклада в уставный фонд предприятия или расходов на приобретение предприятия, которое впоследствии было им отчуждено.

Порядок предоставления имущественного налогового вычета плательщикам, получившим доходы, связанные с приобретением возмездно отчуждаемого имущества и (или) его отчуждением, регламентируются ст. 167 НК.

Если уставный фонд УП увеличивался за счет собственных источников УП, то здесь при налогообложении необходимо учитывать следующую особенность.

С учетом п.п. 3.4 п. 3 ст. 128 и п.п. 2.26 п. 2 ст. 153 НК налогообложение сумм увеличения уставного фонда организации за счет ее собственных источников зависит от того, увеличилась ли процентная доля участия каждого из участников организации в уставном фонде этой организации, или нет. Если процентная доля участия хотя бы одного из участников изменилась, то у участника-юридического лица возникает объект обложения налогом на прибыль (по мере образования дохода), у участника-физического лица – объект обложения подоходным налогом (в момент выплаты дохода).

Если изменение процентных долей участия в уставном фонде в результате его увеличения за счет собственных источников организации не происходит, то и объектов для налогообложения в виде сумм увеличения уставного фонда не возникает.

В силу того, что в увеличение уставного фонда УП за счет его собственных источников не может привести к увеличению процентной доли участия в уставном фонде его единственного участника (собственника), у собственника УП объекта обложения налогом на прибыль (в отношении юридического лица) и подоходным налогом (в отношении физического лица) не образуется.

При последующей реализации УП, уставный фонд которого увеличивался за счет собственных источников УП, либо ликвидации такого УП в состав расходов, учитываемых при определении налогооблагаемого дохода учредителя, должна приниматься сумма его фактического вклада в уставный фонд либо сумма его фактических расходов на приобретение УП.

Сумма увеличения уставного фонда УП за счет собственных источников УП в состав расходов, учитываемых при определении налогооблагаемого дохода собственника УП, не включается.

В контексте рассматриваемой проблематики обратим внимание на п. 2.27 ст. 153 НК, согласно которому объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц не признаются доходы, полученные физическим лицом от УП, учредителем которого выступает это физическое лицо, «в виде возврата имущества (стоимости доли имущества), ранее переданного этому УП... При возврате физическому лицу денежных средств взамен ранее переданного имущества сумма таких денежных средств и стоимость имущества подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день возврата денежных средств и на день передачи имущества».

Такая формулировка позволяет утверждать, что при изъятии физическим лицом-собственником УП имущества, которое ранее передавалось им УП, в том числе и в качестве вклада в уставный фонд, либо денежных средств взамен такого имущества, сумма таких денежных средств и стоимость имущества подлежат пересчету в привязке к доллару США в установленном порядке.

Таким образом, в случае, когда собственник УП изымает часть имущества УП и определяет в качестве источника для такого изъятия часть уставного фонда УП, суммы, на которые уменьшается уставный фонд, при определении налогооблагаемого дохода учредителя должны рассматриваться, с нашей точки зрения, как расходы учредителя, которые подлежат пересчету в привязке к доллару США на день выплаты и на день фактического внесения вклада.

При этом следует учитывать возможную вариантность формирования дохода в зависимости от курса на дату формирования уставного фонда УП и на дату его последующего увеличения (если такое увеличение произошло).

С учетом обозначенных выше особенностей налогообложения операций, обусловленных увеличением уставного фонда УП, рассмотрим порядок отражения таких операций в бухгалтерском учете на конкретных примерах, учитывая следующие обстоятельства, влияющие на порядок учета и налогообложения:

- а) собственником УП является физическое или юридическое лицо;
- б) увеличение уставного фонда производится за счет средств собственника или собственных источников УП;
- в) расчет с собственником УП, реализующим свои имущественные права, производится при последующем уменьшении уставного фонда УП, отчуждении или ликвидации УП.

ПРИМЕР 1 (учредителем УП является физическое лицо, увеличение уставного фонда производится за счет собственных средств учредителя, впоследствии учредитель изымает часть средств УП и уменьшает его уставный фонд).

Исходные данные¹:

1. Учредителем УП, уставный фонд которого составляет 10 млн руб., является Сидоров А.А.
2. В связи с тем, что в ходе хозяйственной деятельности УП величина его чистых активов оказалась меньше, чем уставный фонд, учредителем – с учетом норм законодательства – принято решение об увеличении уставного фонда УП на 6 млн руб.

При этом увеличение уставного фонда обеспечено собственными денежными средствами учредителя.

3. Впоследствии – после улучшения результатов хозяйственной деятельности – собственник принял решение об изъятии у УП 30 млн руб.

При этом в качестве источников изъятия определены:

- уставный фонд в сумме 12 млн руб.;
- нераспределенная прибыль в сумме 18 млн руб.

1. Ставка подоходного налога – 12 %.

2. Курс доллара США:

- на дату внесения Сидоровым А.А. вклада в уставный фонд УП – 2000 руб. за 1 доллар США;
- на дату внесения Сидоровым А.А. дополнительного вклада в уставный фонд УП – 4000 руб. за 1 доллар США;
- на день фактического возврата Сидорову А.А. части его вклада в уставный фонд УП – 5000 руб. за 1 доллар США.

Расчет новой величины уставного фонда УП после его увеличения:

10 млн руб. + 6 млн руб. = 16 млн руб.

Расчет величины уставного фонда УП после его уменьшения:

16 млн руб. – 12 млн руб. = 4 млн руб.

С учетом норм законодательства налогооблагаемым доходом учредителя при изъятии им средств у УП должна являться изымаемая им сумма за минусом суммы уменьшения в результате такого изъятия уставного фонда УП. При этом суммы изъятия, обеспечиваемые уставным фондом, должны, с нашей точки зрения, пересчитываться в доллары США по официальному курсу, установленному НБ РБ соответственно на день выплаты и на день внесения вклада.

Поскольку изымаемая сумма (30 млн руб.) обеспечивается в качестве источника уставным фондом в сумме 12 млн руб., т.е. в большем размере, чем первоначальная величина уставного фонда (10 млн руб.), очевидно, что при пересчете затрат учредителя в части уставного фонда должен учитываться курс НБ РБ как на дату внесения первоначального вклада, так и на дату его увеличения.

При этом, с нашей точки зрения, порядок «выборки» в качестве источника уставного фонда УП в зависимости от сроков его первоначального или последующего фактического «наполнения» может определяться учредителем самостоятельно.

С точки зрения учредителя при росте курса доллара США целесообразно использовать в качестве первоочередного источника выплат уставный фонд на дату первоначального внесения вклада.

При таком подходе применительно к исходным данным примера сумма подоходного налога будет меньшей, чем в случае, когда в качестве первоочередного источника определялся бы дополнительный вклад учредителя в уставный фонд.

Расчет суммы дохода Сидорова А.А., подлежащей обложению подоходным налогом при изъятии им средств у УП и уменьшении вклада в уставный фонд УП (с учетом изменения курса доллара США на дату фактического внесения (увеличения) вклада и дату расчета с учредителем):

Вариант 1 – в качестве источника для расчета с собственником УП определены 10 млн руб. первоначального вклада и 2 млн руб. последующего вклада в уставный фонд УП:

$30 \text{ млн. руб.} - (10 \text{ млн. руб.} : 2000 \times 5000 + 2 \text{ млн. руб.} : 4000 \times 5000) = 2,5 \text{ млн руб.}$

Вариант 2 – в качестве источника для расчета с собственником УП определены 6 млн руб. первоначального вклада и 6 млн руб. последующего вклада в уставный фонд УП:

$30 \text{ млн руб.} - (6 \text{ млн руб.} : 2000 \times 5000 + 6 \text{ млн руб.} : 4000 \times 5000) = 7,5 \text{ млн руб.}$

¹ Здесь и далее все исходные данные условные.

Расчет суммы подоходного налога с дохода Сидорова А.А. при изъятии им средств УП:

Вариант 1:

$$2,5 \text{ млн. руб.} \times 12 / 100 = 0,3 \text{ млн. руб.}$$

Вариант 2:

$$7,5 \text{ млн. руб.} \times 12 / 100 = 0,9 \text{ млн. руб.}$$

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
Операции, обусловленные увеличением уставного фонда УП			
Увеличение объявленной величины уставного фонда УП	75	80	6 000
Внесение учредителем денежных средств в качестве вклада в уставный фонд в связи с его увеличением	51	75	6 000
Сальдо счета 80 «Уставный фонд»	х	80	16 000
Операции, обусловленные изъятием средств УП его собственником			
Определение в качестве источника для расчета с собственником уставного фонда	80	75	12 000
Определение в качестве источника для расчета с собственником нераспределенной прибыли	84	75	18 000
Сальдо счета 80 «Уставный фонд»	х	80	4 000
Вариант 1 – при первоочередной выборке в качестве источника для расчета с собственником УП его первоначального вклада в уставный фонд			
Начисление подоходного налога с дохода Сидорова А.А.	75	68	300
Расчет с Сидоровым А.А. (30 000 – 300)	75	51 (50)	29 700
Вариант 2 – при первоочередной выборке в качестве источника для расчета с собственником УП сумм последующего увеличения уставного фонда			
Начисление подоходного налога с дохода Сидорова А.А.	75	68	900
Расчет с Сидоровым А.А.	75	51 (50)	29 100

Как видим, величина подоходного налога с дохода собственника УП и, соответственно, величина получаемых им денежных средств зависит от последовательности «выборки» уставного фонда УП, формировавшегося в разное время и определяемого в качестве источника для расчета с собственником.

Существующая вариантность в определении дохода собственника УП для целей налогообложения требует, с нашей точки зрения, отдельного аналитического учета первоначально внесенных в уставный фонд вкладов и сумм последующего увеличения уставного фонда за счет средств учредителя, а также их последующей выборки при расчетах с собственником УП.

ПРИМЕР 2 (учредителем УП является юридическое лицо, увеличение уставного фонда УП производится за счет его собственных источников, впоследствии УП отчуждается другому юридическому лицу).

Исходные данные:

1. Уставный фонд УП, сформированный его учредителем ОДО «Паритет», составляет 10 млн руб.
2. С учетом результатов финансово-хозяйственной деятельности УП его учредителем принято решение об увеличении уставного фонда УП за счет нераспределенной прибыли предприятия на 6 млн руб.
3. Впоследствии ОДО «Паритет» продало УП другому юридическому лицу за 30 млн руб.
4. Ставка налога на прибыль – 24 %.

Расчет новой величины уставного фонда УП после его увеличения:

$$10 \text{ млн руб.} + 6 \text{ млн руб.} = 16 \text{ млн руб.}$$

Расчет суммы дохода ОДО «Паритет», подлежащей обложению налогом на прибыль в результате отчуждения УП:

$$30 \text{ млн руб.} - 10 \text{ млн. руб.} = 20 \text{ млн руб.}$$

Расчет суммы налога на прибыль по операции, связанной с продажей УП:

$$20 \text{ млн руб.} \times 24 / 100 = 4,8 \text{ млн руб.}$$

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
Учет в УП			
Увеличение уставного фонда УП за счет его нераспределенной прибыли	84	80	6 000
Сальдо счета 80 «Уставный фонд»	х	80	16 000
Учет в ОДО «Паритет»			
Операции, обусловленные продажей УП¹			
Списание расходов ОДО «Паритет», связанных с его учредительством в УП	91	58	10 000
Поступление оплаты за реализованное УП	51	91	30 000
Формирование прибыли	91	99	20 000
Начисление налога на прибыль по операции, обусловленной продажей УП	99	68	4 800

Обратим внимание, что в качестве затрат, уменьшающих облагаемую базу по налогу на прибыль по операции, связанной с отчуждением УП, не принимаются суммы увеличения уставного фонда УП за счет его собственных источников.

ПРИМЕР 3 (учредителем УП является физическое лицо, увеличение уставного фонда производится за счет учредителя, впоследствии учредитель реализует УП другому юридическому лицу).

Исходные данные:

1. Уставный фонд УП, сформированный его учредителем Сидоровым А.А., составляет 10 млн руб.
2. В связи с тем, что в ходе хозяйственной деятельности УП величина его чистых активов оказалась меньше, чем уставный фонд, учредителем – с учетом норм законодательства – принято решение об увеличении уставного фонда УП на 6 млн руб.

При этом увеличение уставного фонда обеспечено собственными денежными средствами учредителя.

3. Впоследствии собственник принял решение о продаже УП другому юридическому лицу за 30 млн руб.
4. Стоимость чистых активов УП на момент его реализации – 40 млн руб.
5. Ставка подоходного налога – 12 %.

Расчет новой величины уставного фонда УП после его увеличения:

$$10 \text{ млн руб.} + 6 \text{ млн руб.} = 16 \text{ млн руб.}$$

Расчет налоговым агентом (покупателем УП) суммы подоходного налога с дохода Сидорова А.А., полученного им от продажи УП:

$$40 \text{ млн руб.} \times 12 / 100 = 4,8 \text{ млн руб.}$$

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
Учет в УП			
Увеличение объявленной величины уставного фонда УП	75	80	6 000
Внесение учредителем денежных средств в качестве вклада в уставный фонд в связи с его увеличением	51	75	6 000
Сальдо счета 80 «Уставный фонд»	х	80	16 000
Учет у покупателя УП (налоговый агент)²			
Приобретение УП	58	76	30 000
Начисление подоходного налога с дохода Сидорова А.А.	76	68	4 800
Расчет с Сидоровым А.А.	76	51 (50)	25 200

¹ Учет у продавца УП приведен в упрощенной форме, не учитывающей необходимость исчисления и отражения в учете НДС по такой операции в соответствии с п. 11 ст. 98 НК, а также ряд некоторых других особенностей.

² Учет у покупателя УП приведен в упрощенной форме.

Обратим внимание, что подоходный налог с дохода Сидорова А.А. исчислен налоговым агентом не исходя из цены реализации УП, а из стоимости его чистых активов, определенных на момент реализации, поскольку такой подход однозначно регламентирован действующим налоговым законодательством. При этом налоговым агентом не учитывались затраты учредителя УП, обусловленные формированием уставного фонда УП и его последующим увеличением.

Как отмечалось выше, физическое лицо, получившее доход от реализации предприятия как имущественного комплекса, вправе по собственной инициативе по окончании календарного года представить налоговую декларацию (расчет) по подоходному налогу с физических лиц в налоговый орган по месту жительства для получения имущественного налогового вычета в части своих затрат на внесение вклада в уставный фонд предприятия или расходов на приобретение предприятия, которое впоследствии было им отчуждено.

Заключение

С учетом рассмотренных теоретических и практических аспектов увеличения уставного фонда УП и обусловленных таким увеличением особенностей налогообложения учредителей УП считаем возможным констатировать следующее:

1. Увеличение уставного фонда УП за счет средств его собственника должно отражаться в бухгалтерском учете УП по дебету счетов учета соответствующих активов в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»).

2. Увеличение уставного фонда УП за счет его собственных источников следует отражать в учете УП по дебету счетов учета собственных источников в корреспонденции со счетом 80 «Уставный фонд».

3. В учете юридического лица-учредителя УП вложения в уставный фонд УП отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» субсчет 01 «Паи и акции» в корреспонденции со счетами: 51 «Расчетный счет» – на величину переданных в уставный фонд УП денежных средств и 91 «Операционные доходы и расходы» – на оценочную стоимость имущества, переданного в качестве неденежного вклада в уставный фонд УП.

Имущество, передаваемое в качестве неденежного вклада в уставный фонд УП, списывается со счетов его учета в дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы» по остаточной стоимости (внеоборотные активы) либо балансовой стоимости (оборотные активы). Образующаяся при этом на счете 91 «Операционные доходы и расходы» разница подлежит отнесению на счет 99 «Прибыли и убытки». Если разница положительная, то в соответствии с налоговым законодательством она учитывается при определении валовой прибыли плательщика, передающего имущество в уставный фонд, если отрицательная – не учитывается.

4. Вклады в уставный фонд УП не рассматриваются при их внесении в качестве затрат юридического лица-учредителя, учитываемых для целей налогообложения, и не являются объектами налогообложения в организациях, в уставные фонды которых эти вклады вносились.

5. При последующей продаже УП либо при его ликвидации и исчислении по таким операциям налогооблагаемого дохода учредителя УП объектом обложения налогом на прибыль (в отношении учредителя-юридического лица) и подоходным налогом (в отношении учредителя-физического лица) не признаются доходы, полученные учредителем в размере, не превышающем сумму его вклада в уставный фонд УП или сумму его расходов на приобретение УП.

При этом при ликвидации УП размер доходов учредителя УП и сумма его вклада или расходы на приобретение УП подлежат, с нашей точки зрения, пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному НБ РБ соответственно на день получения доходов (в отношении юридического лица), день выплаты доходов (в отношении физического лица) и на день фактического внесения ими вклада в уставный фонд.

При отчуждении УП такой пересчет в доллары США не производится.

6. При изъятии физическим лицом-собственником УП имущества, которое ранее передавалось им УП, в том числе и в качестве вклада в уставный фонд, либо денежных средств взамен такого имущества, при определении налогооблагаемого дохода собственника УП сумма таких денежных средств и стоимость имущества подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному НБ РБ соответственно на день возврата денежных средств и на день передачи имущества (фактического внесения вклада).

7. В случае увеличения уставного фонда УП за счет собственных средств учредителя и последующего изъятия собственником имущества, источником обеспечения которого определен уставный фонд УП, с учетом предусмотренной налоговым законодательством необходимости пересчета в доллары США расходов участника, обусловленных его вкладом в уставный фонд УП, возникает вариантность формирования дохода учредителя в зависимости от последовательности «выборки» уставного фонда, что обусловлено различием в курсах доллара США, установленных НБ РБ на дату формирования уставного фонда УП и на дату его последующего увеличения.

8. Увеличение уставного фонда УП, произведенное за счет его собственных источников, не приводит к увеличению процентной доли участия его учредителя в уставном фонде УП и, соответственно, в таком случае объекта обложения налогом на прибыль (в отношении юридического лица) и подоходным налогом (в отношении физического лица) не образуются.

Объект обложения налогом в отношении сумм увеличения уставного фонда за счет источников собственных средств УП может возникнуть только при расчете с собственником в случае отчуждения им УП либо при ликвидации УП.

9. При отчуждении УП, уставный фонд которого увеличивался за счет его собственных источников, либо при ликвидации такого УП в состав расходов, учитываемых при определении налогооблагаемого дохода учредителя, должна приниматься сумма его фактического взноса в уставный фонд либо сумма его фактических расходов на приобретение УП. Сумма увеличения уставного фонда УП за счет собственных источников УП в состав расходов, учитываемых при определении налогооблагаемого дохода собственника УП, не включается.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

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.).
2. Инвестиционный кодекс Республики Беларусь, 22 июня 2001 г., № 37-З : принят Палатой представителей 30 мая 2001 г., одобрен Советом Республики 8 июня 2001 г. (в ред. от 09.11.2009 г.).
3. Инструкция по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 27 дек. 2007 г., № 199 (в ред. от 06.06.2011 г.).
4. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете» от 8 октября 1994 г. № 3321-XII (в ред. от 26.12.2007 г.).
5. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 20 дек. 2001 г., № 127 (в ред. от 25.06.2010 г.).
6. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 20 дек. 2001 г., № 128 (в ред. от 25.06.2010 г.).
7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть), 29 дек. 2009 г., № 71-З : Принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г., одобрен Советом Республики 18 дек. 2009 г. (в ред. от 10.01.2011 г.).

НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

*Д. И. Егунов, магистр экономических наук,
ассистент каф. налогов и налогообложения УО «БГЭУ»*

Интеллектуальный капитал является одной из основных движущих сил развития общества. Стимулирование его развития при помощи всех возможных механизмов помогает достичь государству поставленных целей. Налоговый механизм является одним из действенных инструментов для такого стимулирования. В рамках данного исследования на примере основных источников доходов исследователей проведен анализ налогового механизма стимулирования интеллектуальной деятельности в Республике Беларусь.

Intellectual capital is one of the main driving forces behind the development of society. Stimulation of development by all possible mechanisms helps to achieve the state goals. Tax mechanism is one of the most effective tools for such stimulation. In this research, the example of the main sources of income of investigators was analyzed stimulation of intellectual activity in the Republic of Belarus by tax mechanism.

Инновационное развитие государства невозможно без формирования и развития интеллектуального капитала. Данный капитал воплощается в знаниях, умениях, опыте и высокой квалификации трудовых ресурсов общества. Развитие интеллектуального капитала позволяет повысить качество и производительность труда не только работников, создающих инновационные продукты, но и сотрудников, занятых в сопряженных сферах общественного производства, что влияет на развитие общества в целом.

Интеллектуальный труд характеризуется рядом особенностей, которые необходимо учитывать при формировании стимулирующих механизмов его развития. Результаты данного вида труда носят вероятностный характер, что ведет к возникновению рисков неполучения заявленных результатов и, соответственно, убытков, связанных с данными рисками. В свою очередь, полученные в результате интеллектуального труда теории могут опережать современное развитие техники и производственные возможности, что не позволяет использовать их на практике. Нужно учитывать также, что интеллектуальный труд редко носит индивидуальный характер. В процессе труда могут объединяться разработчики теорий и технологий, создатели опытных образцов и моделей, работники, связанные с научным и техническим обслуживанием данных объединений. Соответственно процесс стимулирования должен носить комплексный характер и учитывать интересы всех задействованных лиц.