

## Выход участника из хозяйственного общества: актуальные вопросы права, учета, налогообложения

**В** соответствии со ст. 103 Закона РБ «О хозяйственных обществах» от 09.12.1992 г. № 2020-XII (далее – Закон «О хозяйственных обществах») моментом выхода участника из общества является дата подачи в общество заявления о выходе либо иная указанная в заявлении дата выхода, но не ранее даты подачи (поступления) заявления.

В соответствии с п. 2 ст. 64 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК) в случае выхода участника хозяйственного общества из состава участников «ему выплачивается стоимость части имущества ... общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде, ... а также часть прибыли, приходящаяся на его долю». При этом стоимость части имущества общества определяется по балансу, составляемому на момент выбытия участника, а причитающаяся ему часть прибыли – на момент расчета.

Согласно этой же статье ГК «выплата стоимости доли ... производится 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 или принятия решения об исключении, если иное не предусмотрено в учредительных документах». Аналогичные нормы предусмотрены и Законом «О хозяйственных обществах».

При этом ст. 103 названного Закона установлено, что моментом расчета с участником является дата выплаты этому участнику стоимости имущества или выдачи ему имущества в натуре, определенная решением общего собрания участников общества.

**Каким образом определить стоимость части имущества общества, соответствующую доле вышедшего из общества участника в уставном фонде общества, для расчета с этим участником?**

Стоимость части имущества общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде общества, представляет собой действительную стоимость доли вышедшего из общества участника.

В соответствии со ст. 94 Закона «О хозяйственных обществах» «действительная стоимость доли

участника общества с ограниченной ответственностью соответствует части стоимости чистых активов этого общества, пропорциональной размеру его доли».

Таким образом, если, например, величина чистых активов общества на момент выбытия участника составляет 100 млн. руб., а доля этого участника в уставном фонде равняется 20%, то причитающаяся участнику действительная стоимость его доли в уставном фонде общества или стоимость причитающейся ему части имущества общества составляет 20 млн. руб.

Величина чистых активов организации исчисляется в порядке, установленном Инструкцией о порядке расчета стоимости чистых активов, утв. постановлением Минфина от 11.06.2012 г. № 35 (далее – Инструкция № 35).

**Участник подал заявление о выходе из состава участников общества с ограниченной ответственностью (ООО) 15 мая 2014 года.**

**По какому балансу должна исчисляться стоимость части имущества общества, причитающаяся вышедшему из общества участнику:**

- по балансу, составляемому на дату выхода (15 мая 2014 года);
- по балансу, составленному на последний день месяца, в котором было подано заявление о выходе (31 мая 2014 года);
- по балансу, составленному на последний день месяца, предшествующего месяцу, в котором было подано заявление о выходе (30 апреля 2014 года)?

Стоимость части имущества общества, причитающаяся вышедшему из общества участнику, или действительная стоимость доли (части доли) участника в уставном фонде общества должна определяться на основании данных бухгалтерской отчетности за последний отчетный период, предшествующий дате обращения участника с заявлением о выходе из общества.

В соответствии с п. 1 ст. 14 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-З от 12.07.2013 г.

(далее – Закон № 57-3) «организация должна составлять годовую отчетность, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, – промежуточную (квартальную, месячную) отчетность».

При этом согласно ст. 15 Закона № 57-3 «месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса».

Таким образом, минимальным периодом, за который составляется бухгалтерская отчетность, в частности бухгалтерский баланс, является месяц.

В этой связи для участника, вышедшего из общества 15 мая 2014 года, действительная стоимость его доли в уставном фонде ООО на момент выбытия должна исчисляться по данным бухгалтерского баланса, составленного на 30 апреля 2014 года.

**В соответствии с действующим законодательством выходящему из общества (ООО) участнику причитается действительная стоимость его доли в уставном фонде общества.**

**Может ли участник претендовать на величину нераспределенной прибыли общества на момент выхода?**

В соответствии со ст. 94 Закона «О хозяйственных обществах» «действительная стоимость доли участника общества с ограниченной ответственностью соответствует части стоимости чистых активов этого общества, пропорциональной размеру его доли».

Величина чистых активов организации исчисляется в порядке, установленном Инструкцией № 35.

С учетом действующей методологии расчета стоимости чистых активов их величина в своей основе соответствует величине собственного капитала организации, в состав которого входит и нераспределенная прибыль организации. В этой связи возможно говорить о том, что нераспределенная прибыль организации включается в стоимость ее чистых активов.

Данный вывод подтверждается Разъяснением Высшего Хозяйственного Суда РБ 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 часть прибыли, не соответствует экономическому содержанию показателя «чистые активы».

Таким образом, при выходе участника из хозяйственного общества причитающаяся ему действительная стоимость доли в уставном фонде хозяйственного общества, из которого участник выходит, включает причитающуюся участнику нераспределенную прибыль общества.

**Учредителями хозяйственного общества (ООО) являются 4 участника с равными долями в уставном фонде. 20 декабря 2013 года один из участников подал заявление о выходе из ООО. 27 декабря заявление о выходе подал другой участник. У общества имеются чистые активы. Уставом ООО не оговаривается особый порядок расчета с выходящими из общества участниками, т.е. для всех участников ООО условия выхода являются одинаковыми.**

**На какую стоимость части имущества общества может претендовать каждый из выходящих участников с учетом временной разбежки в подаче заявлений о выходе?**

В соответствии со ст. 103 Закона «О хозяйственных обществах» 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. Причитающаяся выходящему (исключаемому) участнику часть имущества общества или ее стоимость определяются по балансу, составляемому на момент его выбытия.

В соответствии с п. 1 ст. 14 Закона № 57-3 «организация должна составлять годовую отчетность, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, – промежуточную (квартальную, месячную) отчетность».

При этом согласно ст. 15 Закона № 57-3 «месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса».

Таким образом, минимальным периодом, за который составляется бухгалтерская отчетность, в частности бухгалтерский баланс, является месяц.

В этой связи для участников ООО, вышедших из общества в декабре 2013 года, величина чистых активов общества и, соответственно, действитель-

ная стоимость их доли в уставном фонде ООО на момент выбытия должна исчисляться по данным бухгалтерского баланса за 11 месяцев 2013 года, т.е. по балансу, составленному на последнее число ноября 2013 года.

С учетом изложенного, независимо от того, что второй вышедший из ООО участник подал заявление о выходе несколько позже, чем первый участник, оба участника претендуют на одинаковую стоимость имущества общества, соответствующую величине чистых активов ООО, приходящихся на их доли.

**Участник хозяйственного общества выходит из состава участников общества.**

**Что является источником для расчета с ним по причитающейся участнику действительной стоимости его доли в уставном фонде общества?**

**Может ли уставный фонд общества выступать в качестве источника для расчета с участником?**

Действительная стоимость доли (части доли) участника в уставном фонде общества выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов этого общества и его уставным фондом, т.е. источником для расчета с участником выступают собственные источники общества.

Если такой разницы недостаточно, общество обязано уменьшить свой уставный фонд на недостающую сумму (ч. 4 ст. 99, ч. 7 ст. 103 Закона «О хозяйственных обществах»), а также произвести выплату действительной стоимости доли (части доли) вышедшему участнику.

В силу того, что уставный фонд является составной частью собственных источников общества, очевидно, что при недостаточности разницы между стоимостью чистых активов общества и его уставным фондом источником для расчета с участником по недостающей сумме должен выступать уставный фонд. При этом только в той части, в которой он наполнен собственными источниками и в которой он приходится на долю вышедшего участника.

Так, например, если на момент выхода участника величина чистых активов общества составила 10 млн. руб., а величина уставного фонда – 20 млн. руб., то при доле в уставном фонде вышедшего участника, равной 40%, этому участнику будет причитаться только 4 млн. руб. (вместо 8 млн. руб., которые были ранее внесены участником в уставный фонд общества).

При этом очевидно, что в качестве источника для расчета с участником будет определен исключительно уставный фонд, поскольку все остальные собственные источники «проедены».

В итоге, если уставный фонд рассматривать в качестве прямого источника для расчета с участником, его величина после корректировки составит 16 млн. руб. (20 млн. руб. – 4 млн. руб.). Фактическое наполнение уставного фонда стоимостью чистых активов общества составит только 6 млн. руб. (10 млн. руб. – 4 млн. руб.).

Варианты использования собственных источников для расчета с вышедшим из общества участником в зависимости от достаточности для указанной цели разницы между стоимостью чистых активов общества и его уставным фондом представлены в следующей таблице:

| Показатели  | Значения показателей |           |           |
|---|----------------------|-----------|-----------|
|   | 1 вариант            | 2 вариант | 3 вариант |
| 1   | 2                    | 3         | 4         |
| 1. Чистые активы, млн. руб.   | 50                   | 30        | 10        |
| 2. Уставный фонд, млн. руб.   | 20                   | 20        | 20        |
| 3. Доля вышедшего участника, %  | 40                   | 40        | 40        |
| 4. Действительная стоимость доли вышедшего участника, млн. руб. (стр. 1 x стр. 3 : 100) | 20                   | 12        | 4         |
| 5. Источники, использованные для расчета с вышедшим участником, всего, млн. руб.        | 20                   | 12        | 4         |
| 5.1. собственные источники (кроме уставного фонда)                                      | 20                   | 10        | 0         |
| 5.2. уставный фонд  | x                    | 2         | 4         |

|   | 1 | 2  | 3  | 4   |
|---|---|----|----|-----|
| 6. Величина уставного фонда после расчета с участником, млн. руб. (стр. 2 – стр. 5.2)   |   | 20 | 18 | 16  |
| 7. Величина чистых активов после расчета с участником, млн. руб. (стр. 1 – стр. 5)  |   | 30 | 18 | 6   |
| 8. Величина уставного фонда, обеспечиваемая чистыми активами после расчета с участником, млн. руб. (стр. 7, но не более стр. 6)   |   | 20 | 18 | 6   |
| 9. Разница между стоимостью чистых активов общества и его уставным фондом после расчета с участником, млн. руб. (стр. 7 – стр. 6) |   | 10 | 0  | -10 |

### Участник хозяйственного общества (физическое лицо) выходит из состава участников общества (ООО).

В соответствии с уставом общества выходящему участнику причитается «стоимость части имущества общества пропорционально доле этого участника в уставном фонде общества в сумме, не превышающей размер вклада такого участника в уставный фонд общества».

Разница между стоимостью чистых активов общества и его уставным фондом, определяемая в качестве источника для расчета с вышедшим участником, превышает действительную стоимость доли этого участника.

В каком размере должна применительно к рассматриваемому случаю формироваться задолженность общества перед вышедшим участником:

- а) в размере действительной стоимости доли вышедшего участника;
- б) в сумме, соответствующей величине вклада участника в уставный фонд общества?

Является ли разница между действительной стоимостью доли вышедшего участника и выплаченной этому участнику суммой, соответствующей его вкладу в уставный фонд, внереализационным доходом общества, подлежащим обложению налогом на прибыль?

При выходе участника из состава участников хозяйственного общества ему, с учетом норм ст. 103 Закона «О хозяйственных обществах», «выплачивается стоимость части имущества общества, соответствующая доле этого участника в уставном

фонде, если иное не предусмотрено уставом общества с ограниченной ответственностью ...».

В контексте рассматриваемого вопроса особое внимание обратим на то, что согласно Закону «О хозяйственных обществах» уставом общества может быть установлен иной порядок расчета с выходящим из общества участником, т.е. не в размере действительной стоимости его доли.

В связи с этим, если уставом общества предусмотрено, что выходящему участнику выплачивается стоимость части имущества общества в сумме, не превышающей размер вклада такого участника в уставный фонд общества, то при достаточности чистых активов выходящему участнику будет причитаться именно величина его вклада в уставный фонд общества.

Соответственно, в размере величины вклада в уставный фонд общества вышедшего из этого общества участника и должна формироваться задолженность общества перед участником.

Отказа участника от получения действительной стоимости, причитающейся ему при выходе из общества, в рассматриваемом случае не наблюдается, поскольку порядок расчета стоимости части имущества общества, причитающейся вышедшему участнику, изначально предусмотрен уставом общества.

В связи с этим налогооблагаемого дохода в отношении разницы между действительной стоимостью доли вышедшего участника и выплаченной этому участнику суммой, соответствующей его вкладу в уставный фонд, не образуется.

**Участник ООО выходит из состава участников общества. Чистых активов у ООО на момент выхода участника не имеется.**

**Может ли участник получить при выходе сумму своего вклада в уставный фонд ООО?**

В соответствии с п. 30 постановления Пленума Высшего Хозяйственного Суда РБ от 31.10.2011 г. № 20 «О некоторых вопросах рассмотрения дел с участием коммерческих организаций и их учредителей (участников)» в случае, «если стоимость чистых активов ООО (ОДО) равна нулю или имеет отрицательную величину, то отсутствует разница, за счет которой выплачивается действительная стоимость доли (части доли) участника в уставном фонде ООО (ОДО). В таких случаях оснований для выплаты действительной стоимости доли (части доли) участника в уставном фонде ООО (ОДО), взыскания стоимости части имущества ООО (ОДО) или выдачи, присуждения имущества в натуре не имеется».

В силу того, что уставный фонд является частью собственных источников общества и в своей основе формирует чистые активы общества, отсутствие чистых активов на момент выхода участника означает, что уставный фонд общества оказался «проеденным» и, соответственно, в таком случае выходящий участник не может претендовать на получение ранее внесенной им суммы вклада в уставный фонд общества.

#### **Из ООО выходит один из ее участников.**

**Поскольку у общества чистых активов не имеется, вышедший участник не может претендовать на какие-либо выплаты, обусловленные его долей в уставном фонде общества. В соответствии с законодательством доля вышедшего участника переходит к обществу.**

**Как в бухгалтерском учете общества отразить переход к ООО доли вышедшего участника, которая не имеет своего стоимостного наполнения?**

**Как отразить в учете общества аннулирование доли вышедшего участника, перешедшей к обществу?**

Переход к обществу доли вышедшего из этого общества участника оговорен ст. 103 Закона «О хозяйственных обществах».

Полагаем, что в бухгалтерском учете общества переход доли к обществу возможно отразить записью:

Д-т счета 81 – К-т счета 84 – на номинальную стоимость доли вышедшего участника.

В результате такой записи величина собственного капитала общества не меняется, вместе с тем в учете фиксируется факт перехода доли вышедшего участника к обществу, в отношении которой общество должно принять соответствующие решения.

С учетом норм ст. 100 Закона «О хозяйственных обществах» перешедшая к обществу доля вышедшего участника в течение одного года должна быть распределена между оставшимися участниками общества (пропорционально размерам их долей в уставном фонде) либо продана в порядке осуществления преимущественного права приобретения доли в уставном фонде общества.

Отметим, что использование предложенной нами бухгалтерской записи, в соответствии с которой для учета доли, перешедшей к обществу, применяется счет 81, удобно и для случая, когда доля отчуждается участникам общества или третьим лицам.

В таких случаях поступления от реализации доли будут отражаться по кредиту счета 81 (в корреспонденции со счетами учета денежных средств), а разница между стоимостью доли, по которой она была реализована, и ее номинальной стоимостью будет списываться на счет 91, как это предусмотрено Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 г. № 50 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 50).

Если по истечении одного года с момента выхода участника из общества и перехода его доли к обществу эта доля осталась нераспределенной либо непроданной, общество должно аннулировать эту долю, уменьшив свой уставный фонд на величину ее номинальной стоимости.

В таком случае на сумму уменьшения уставного фонда в бухгалтерском учете возможно сделать запись по дебету счета 80 в корреспонденции с кредитом счета 81.

Если счет 81 для учета доли вышедшего участника, перешедшей к обществу, не использовать, то при аннулировании такой доли в учете общества на номинальную стоимость доли вышедшего участника должна производиться следующая бухгалтерская запись:

Д-т счета 80 – К-т счета 84.

**Как отразить в бухгалтерском учете расчет с вышедшим из ООО участником в случае, если разницы между стоимостью чистых**



### активов общества и его уставным фондом недостаточно для такого расчета?

При недостаточности для расчета с вышедшим участником разницы между стоимостью чистых активов общества и его уставным фондом общество, с учетом норм законодательных актов (ч. 4 ст. 99, ч. 7 ст. 103 Закона «О хозяйственных обществах»), обязано уменьшить свой уставный фонд на недостающую сумму.

В отношении недостающей для расчета с участником суммы в бухгалтерском учете хозяйственного общества должна быть сделана запись:

Д-т счета 80 – К-т счета 75.

Уменьшение уставного фонда на недостающую для расчета с вышедшим участником сумму предполагает изменение (увеличение) долей в уставном фонде у оставшихся участников. При этом очевидно, что, во-первых, «наполнение» этих долей будет меньшим, чем величина вкладов, которые ранее вносились оставшимися участниками, во-вторых, новая величина уставного фонда будет по-прежнему превышать величину чистых активов общества после выхода его участника.

В такой ситуации полагаем, необходимо руководствоваться ст. 28 Закона «О хозяйственных обществах» и ст. 47-1 ГК, в соответствии с которыми в случае, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного фонда, такая организация обязана в установленном порядке уменьшить свой уставный фонд до размера, не превышающего стоимости ее чистых активов.

#### Пример. Исходные данные:

1. Величина уставного фонда ООО – 20 млн. руб.
2. Величина чистых активов ООО на последний день месяца, предшествующего месяцу подачи участником (физическим лицом) заявления о выходе из общества, – 10 млн. руб.

3. Доля участника, вышедшего из ООО, в уставном фонде ООО – 40%.

#### Расчет величины действительной стоимости доли, причитающейся вышедшему участнику:

$10 \text{ млн. руб.} \times 40 / 100 = 4 \text{ млн. руб.}$

Поскольку разница между стоимостью чистых активов общества и его уставным фондом является отрицательной, на всю действительную стоимость доли вышедшего из общества участника (4 млн. руб.) должен быть уменьшен уставный фонд.

Очевидно, что после расчета с участником новая уточненная величина уставного фонда общества (16 млн. руб.) обеспечивается собственными источниками только в размере 6 млн. руб. (10 млн. руб. чистых активов, имевшихся до расчета с участником, – 4 млн. руб., выплаченных вышедшему участнику, источником которых является уставный фонд), т.е. величина уставного фонда общества превышает величину его чистых активов на 10 млн. руб.

В такой ситуации, как уже отмечалось выше, требуется либо уменьшить уставный фонд до величины чистых активов, либо изыскать источники для его пополнения.

Особо отметим, что уменьшение уставного фонда на часть действительной стоимости доли вышедшего участника, выплаченную за счет уставного фонда общества, в своей основе предполагает аннулирование доли вышедшего участника и перераспределение долей в уставном фонде между оставшимися участниками.

Если, например, в обществе осталось 2 участника, имевших в уставном фонде до выхода участника по 30% (уставный фонд 20 млн. руб.), то после выхода их доля составит по 50% (уставный фонд 16 млн. руб.).

#### Участник ООО выходит из состава участников ОДО. ОДО в установленном законодательстве

#### ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

| Содержание операции   | Дебет | Кредит  | Сумма, тыс. руб. |
|---|-------|---------|------------------|
| Величина уставного фонда  | x     | 80      | 20 000           |
| Формирование задолженности перед вышедшим из общества участником (уменьшение уставного фонда) | 80    | 75      | 4 000            |
| Расчет с вышедшим из общества участником  | 75    | 50 (51) | 4 000            |
| Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» после расчета с участником                              | x     | 80      | 16 000           |

**порядке исчисляет действительную стоимость доли, причитающуюся вышедшему из общества участнику.**

**Как в учете ООО отразить его доход от участия в уставном фонде ОДО в размере причитающейся ООО действительной стоимости доли?**

**Как и когда отразить в учете списываемые ООО финансовые вложения в уставный капитал ОДО, из состава участников которого ООО вышло?**

В соответствии с Инструкцией № 102 доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, должны включаться в состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности и учитываться на счете 91.

Согласно Инструкции № 50 для учета расчетов по причитающимся организации дивидендам и другим доходам от участия в уставном фонде других организаций предназначен счет 76 субсчет 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Финансовые вложения участников в уставные фонды других организаций в соответствии с Инструкцией № 50 учитываются на счете 06. При выбытии (списании) финансовых вложений их стоимость должна отражаться по дебету счета 91 и кредиту счета 06.

В соответствии с п. 24 Инструкции № 102 «доходы от участия в уставных фондах других организаций признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате».

При этом, с учетом действия принципа соответствия доходов и расходов, расходы в части списываемых финансовых вложений должны отражаться в учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы.

Таким образом, в учете ООО на дату принятия решения о выплате действительной стоимости доли ООО в уставном фонде ОДО должны, с нашей точки зрения, производиться следующие бухгалтерские записи:

Д-т 76 субсчет 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – К-т 91 – на сумму действительной стоимости доли, причитающейся вышедшему участнику;

Д-т 91 – К-т 06 – на сумму списываемых финансовых вложений в уставный фонд хозяйственного общества, из которого вышел участник.

**Участник ООО выходит из состава участников ОДО. Чистых активов для расчета с вышедшим участником у ОДО не имеется.**

**1. Что является основанием для списания финансовых вложений в уставный фонд ОДО, из которого вышел участник?**

**2. Влияет ли списываемая ООО сумма финансовых вложений в уставный фонд ОДО на налогооблагаемую прибыль ООО?**

1. Поскольку чистые активы у ОДО отсутствуют, это означает, что участнику (ООО), вышедшему из состава участников ОДО, ничего не причитается.

В такой ситуации ООО должно произвести списание своих финансовых вложений в уставный фонд ОДО.

Основанием для списания являются, по нашему мнению, бухгалтерский баланс ОДО и расчет стоимости чистых активов, составленные по состоянию на последнее число месяца, предшествующего месяцу, в котором ООО подало заявление о своем выходе из состава участников ОДО, представленные ОДО, из которого вышел участник.

2. В соответствии с подп. 1.12 п. 1 ст. 131 НК взносы (вклады) в уставные фонды организаций относятся к затратам, которые не учитываются при налогообложении.

При этом в НК не указывается, на каком этапе взносы (вклады) не учитываются при налогообложении как затраты: на этапе их учета в составе долгосрочных финансовых вложений, на этапе выхода (исключения) участника из состава участников другого хозяйственного общества, на этапе ликвидации организации, при продаже участником своей доли в уставном фонде и т.д.

Очевидно, что на этапе учета вкладов в уставный фонд в составе долгосрочных финансовых вложений участника величина этих вкладов для целей налогообложения вряд ли может рассматриваться как затраты, хотя, скорее всего, именно это и имеется в виду в законодательном акте.

Для целей налогообложения произведенные организацией затраты могут, как правило, рассматриваться в качестве затрат, влияющих на налогооблагаемую прибыль, либо на этапе их сопостав-

ления с доходами, либо на этапе списания в связи с отсутствием доходов.

Сопоставление с доходами затрат, связанных с участием в уставных фондах других организаций, в соответствии со ст. 128 НК производится при ликвидации организации, а также при выходе (исключении) участника из состава участников организации. В таких случаях суммы взноса (вклада) участника в уставный фонд либо фактически произведенные (оплаченные) участником расходы на приобретение доли в уставном фонде учитываются как затраты, уменьшающие облагаемую базу по налогу на прибыль в отношении получаемых участником доходов. Более того, сумма взноса (вклада) участника или его расходы на приобретение доли в уставном фонде организации подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Нацбанком РБ соответственно на дату получения доходов и на дату фактического внесения взноса (вклада) либо фактического осуществления (оплаты) расходов на приобретение доли в уставном фонде организации.

Как видим, при ликвидации организации либо при выходе участника из состава участников организации величина его взноса (вклада) учитывается при налогообложении дохода участника (уменьшает этот доход).

То же самое имеет место и при продаже организацией своей доли в уставном фонде другой организации: согласно п. 6 ст. 127 НК взносы (вклады) участников в уставный фонд в случае отчуждения участником доли (части доли) в уставном фонде учитываются при определении налогооблагаемой прибыли (убытка) этого участника. При этом как при выходе участника из состава участников другой организации, так и при ликвидации организации, участником которой он является, суммы взноса (вклада) подлежат пересчету в доллары США.

Очевидно, что взнос (вклад) в уставный фонд нельзя рассматривать и как затраты организации, в уставный фонд которой этот вклад (взнос) вносится, поскольку эта организация никаких затрат в таком случае не несет. Наоборот, у нее появляется собственный капитал, обеспеченный вкладами (взносами) участников в уставный фонд.

С учетом изложенного случай, на который может распространяться действие подп. 1.12 п. 1 ст. 131 НК (кроме случая трактовки в качестве затрат вклада (взноса) в уставный фонд, учитываемого на счете учета долгосрочных финансовых вложений), –

это случай списания вклада (взноса) участника в уставный фонд общества, из которого он вышел по причине отсутствия у этого общества чистых активов и, соответственно, дохода участника.

В определенной степени такой подход соответствует п. 4 ст. 136 НК, согласно которому «убытки участников (акционеров) ликвидируемых или реорганизуемых организаций, образовавшиеся в связи с такой ликвидацией или реорганизацией, при определении валовой прибыли этих участников (акционеров) не учитываются».

Отметим также, что ст. 129 НК не предусматривает включение в состав внереализационных расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, расходов организации, обусловленных списанием финансовых вложений при выходе участника из состава участников другой организации.

С учетом изложенного полагаем, что при выходе участника из хозяйственного общества и списании его финансовых вложений в уставный фонд общества в случае отсутствия у участника дохода в форме причитающейся ему действительной стоимости его доли списываемые суммы не уменьшают налогооблагаемую базу участника по налогу на прибыль.

#### **Участник ООО (юридическое лицо) выходит из состава участников общества.**

**Может ли он отказаться от получения действительной стоимости своей доли в уставном фонде общества? Если может, как квалифицировать такую операцию?**

Нормы законодательных актов Республики Беларусь не содержат запрета на передачу участником своей доли обществу на безвозмездной основе. В связи с этим такую операцию следует признать правомерной и законной.

С позиций юриспруденции операцию по передаче участником своей доли обществу на безвозмездной основе необходимо, с нашей точки зрения, рассматривать как дарение. Это следует, в частности, из того, что согласно нормам ГК (ст. 543) «по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу, либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом».



Именно освобождение общества от имущественной обязанности перед участником (в части расчета с ним по причитающейся ему действительной стоимости доли) мы наблюдаем в случае отказа участника от получения доли в уставном фонде общества, из которого он выходит. По сути, речь идет о прощении долга, имеющегося у общества перед вышедшим из него участником в размере действительной стоимости доли этого участника. В связи с этим полагаем, что в целях бухгалтерского и налогового учета указанную операцию следует рассматривать как дарение участником своей доли обществу.

Очевидно, что прежде, чем что-либо дарить, необходимо признать, что то, от чего отказывается даритель, является его собственностью. А это применительно к рассматриваемой проблеме предопределяет необходимость формирования перед вышедшим из общества участником задолженности в размере действительной стоимости его доли в уставном фонде общества.

И еще один немаловажный аспект. Согласно нормам ГК и Закона «О хозяйственных обществах» выходящему из общества участнику выплачивается стоимость части имущества общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде общества, если иное не предусмотрено уставом.

Как видим, выплата действительной стоимости доли участнику производится в безусловном порядке (естественно, при наличии чистых активов), если только иное не предусмотрено уставом общества. Это означает, что если иное не будет предусмотрено уставом, общество обязательно должно произвести начисление и отразить как задолженность перед вышедшим из общества участником расчетную стоимость его доли в уставном фонде общества.

Подводя итог изложенному, следует отметить, что для целей учета выход участника из общества и отказ от получения причитающейся ему в соответствии с действующим законодательством действительной стоимости доли – это две обособленные хозяйственные операции: сначала общество должно сформировать задолженность перед участником и только потом, после отказа участника от получения действительной стоимости доли, эта задолженность должна быть закрыта.

**Участник ООО выходит из состава участников общества и отказывается от получения действительной стоимости своей доли в уставном фонде общества.**

**1. Как операции по переходу доли участника к обществу отразить в бухгалтерском учете общества?**

**2. Подлежит ли налогообложению у общества, из которого вышел участник, действительная стоимость его доли в уставном фонде, от которой он отказался?**

1. Отказ участника от получения действительной стоимости его доли в уставном фонде общества, из которого он вышел, с позиций юриспруденции следует рассматривать как дарение (в форме прощения долга). Для целей бухгалтерского учета получение обществом от дарителя действительной стоимости доли является получением безвозмездной помощи.

В связи с этим обществу в рассматриваемой ситуации, казалось бы, следует руководствоваться Инструкцией по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 г. № 112 (далее – Инструкция № 112).

Однако Инструкция № 112 не регламентирует порядок учета перешедшей к обществу на безвозмездной основе действительной стоимости доли участника.

В связи с этим более логично использовать нормы Инструкции № 102. Согласно п. 14 Инструкции № 102 «стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно», к которым, по нашему мнению, следует относить и доли выходящих из общества участников, безвозмездно передаваемые обществу, необходимо отражать по кредиту счета 91 в составе инвестиционных доходов.

С учетом изложенного, поскольку участник, вышедший из общества, отказывается от каких-либо расчетов с ним по выплатам, обусловленным его долей в уставном фонде общества, отраженная в учете задолженность перед участником должна быть, с нашей точки зрения, закрыта на доход общества следующей бухгалтерской записью:

Д-т счета 75 – К-т счета 91.

2. В соответствии с НК стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств должны включаться в состав внереализационных доходов, которые подлежат обложению налогом на прибыль (подп. 3.8 п. 3 ст. 128 НК).

В связи с этим при выходе участника из общества и отказе от получения причитающейся ему

действительной стоимости доли у общества в отношении безвозмездно перешедшей к нему действительной стоимости доли возникает объект обложения налогом на прибыль. При этом налогообложению подлежит вся сумма, не полученная участником.

**Образуется ли налогооблагаемый доход у физического лица, вышедшего из состава участников ООО и отказавшегося от получения действительной стоимости своей доли в уставном фонде общества?**

В соответствии с подп. 2.25 п. 2 ст. 153 НК в качестве объекта налогообложения подоходным налогом по операциям, связанным с выходом физического лица из состава участников организации, должна признаваться сумма полученного участником дохода, превышающая сумму взноса этого участника в уставный фонд организации или сумму фактически произведенных участником расходов на приобретение доли в уставном фонде организации, из состава участников которой он впоследствии вышел.

При этом размер полученного участником дохода и сумма его взноса (вклада) в уставный фонд организации или фактически произведенных расходов на приобретение доли подлежат пересчету налоговым агентом в доллары США по официально-

му курсу, установленному Нацбанком РБ соответственно на дату фактического получения дохода и на день внесения взноса (вклада) или осуществления расходов на приобретение доли в уставном фонде организации.

Согласно подпунктам 1.1 и 1.3 п. 1 ст. 172 НК дата фактического получения дохода физическим лицом определяется как день выплаты дохода (в том числе перечисления дохода на счет плательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц, а также зачисления электронных денег в электронный кошелек плательщика либо по его поручению в электронный кошелек третьих лиц) – при получении доходов в денежной форме либо день передачи доходов в натуральной форме – при получении доходов в натуральной форме. Как видим, налоговое законодательство увязывает возникновение дохода у физического лица непосредственно с датой фактической выплаты такого дохода.

Поскольку в рассматриваемой ситуации участник общества отказывается от получения начисляемой ему действительной стоимости доли, фактическая выплата участнику не производится. Соответственно, подоходный налог с начисленного дохода в данном случае не исчисляется.

**СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,**  
д.э.н., профессор БГЭУ

| ПО ВАШЕЙ ПРОСЬБЕ |

## Работник уволился, а зарплату недоначислили

При отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций могут быть допущены ошибки. Неточность в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности, выявленная в результате появления новой информации, не является ошибкой и признается изменением в учетной оценке (пункты 2, 8 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. постановлением Минфина от 10.12.2013 г. № 80 (далее – Национальный стандарт № 80)).

Среди ошибок, допускаемых субъектами хозяйствования, можно выделить нередко встречаемые ошибки, связанные с неверным исчислением работникам заработной платы, обнаруженные уже тогда, когда работники уволились. Возникает закономерный вопрос, как исправить подобные ошибки в бухгалтерском учете?

Ответы на данные вопросы рассмотрим в настоящей статье на примере следующей ситуации.

При проведении инвентаризации после смены работников бухгалтерии организация в марте 2015 года выявила, что с 2012 по 2014 годы некоторым работникам неправильно исчислена (недоначислена) заработная плата, данные работники на момент выявления ошибки уволились. Бухгалтерская отчетность за 2014 год утверждена.

Имели место как счетные ошибки, так и неотражение уточненных первичных учетных документов в виде непредставления их ответственным работникам бухгалтерии по начислению доходов работникам.