

ДОЛГОСРОЧНЫЕ ИНВЕСТИЦИИ В ИМУЩЕСТВО ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ: ПРОБЛЕМЫ, ПЕРСПЕКТИВЫ, МЕТОДИКИ УЧЕТА

С.Л. Коротаев, ген. директор ЗАО «Аудитконсалт»,
канд. экон. наук, докторант БГЭУ

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

1. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ
 2. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
 - 2.1. Покупка-продажа долей юридическими лицами
 - 2.1.1. Учет и налогообложение у предприятия-продавца
 - 2.1.2. Учет и налогообложение у предприятия-покупателя
 - 2.2. Покупка-продажа долей физическими лицами
 - 2.3. Покупка-продажа долей юридическим лицом, доля в котором продается
 - 2.3.1. Приобретение доли в имуществе общества самим обществом
 - 2.3.2. Продажа обществом выкупленной им доли в своем имуществе
 - 2.3.3. Направление выкупленной обществом доли в своем имуществе на уменьшение уставного фонда
 3. МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ В ДРУГИЕ КОМПАНИИ
 - 3.1. Классификация инвестиций, методы их оценки и учета
 - 3.2. Инвестиции в дочерние и ассоциированные компании
- СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

ПРИЛОЖЕНИЯ

1. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения при отчуждении (купле-продаже) долей в имуществе юридических лиц
2. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения операций по приобретению обществом долей участников общества в его имуществе и их отчуждения
3. Перечень основных бухгалтерских проводок по операциям, связанным с отчуждением долей в имуществе юридических лиц
4. Примерная форма договора купли-продажи долей в уставном фонде юридического лица
5. Сопоставительная таблица основных отличий в трактовке и содержании базовых понятий, используемых при осуществлении и отчуждении долгосрочных инвестиций в другие предприятия (компании) (с учетом норм законодательства Республики Беларусь и норм МСФО)

ВВЕДЕНИЕ

Как показывает практика, процессы распоряжения собственностью в Республике Беларусь носят слабо выраженный характер. В этой связи не приходится говорить о какой-либо методологии учета имущества и обязательств в условиях трансформации отношений собственности. Ее практически не существует. В силу этого у субъектов хозяйствования, а также у физических лиц, выступающих учредителями, постоянно возникают вопросы, связанные с операциями отчуждения их долей в имуществе юридических лиц, на которые они не всегда находят ответы. Вот только некоторые из таких вопросов:

1. Что понимается под продажей доли в имуществе юридического лица – только вклад в уставный капитал предприятия; вклад в уставный капитал плюс имущество, наработанное на этот вклад; часть чистых активов, приходящихся на продаваемую учредителем долю, и т.д.?
2. Что является затратами продавца при отчуждении им своей доли в имуществе юридического лица, учредителем которого он является?
3. Каков порядок налогообложения операций по продаже долей в имуществе юридических лиц?
В чем принципиальные отличия в налогообложении операций по продаже долей при отчуждении их юридическими лицами и физическими лицами?
4. Принимаются ли к вычету при исчислении дохода физического лица, полученного им от продажи доли в имуществе юридического лица, понесенные им расходы на приобретение этой доли (на формирование вклада в уставный капитал юридического лица, доля в котором впоследствии отчуждается)? Если да, то каков порядок вычета таких расходов?
5. Являются ли операции по продаже доли юридическим лицом объектом обложения налогом на добавленную стоимость?
6. Как определить реальный доход физического лица, отчуждающего свою долю в имуществе юридического лица другому физическому лицу? Возможно ли для этого использовать учетные регистры юридического лица, доля в котором отчуждается?

7. На каком счете применительно к действующему Плану счетов бухгалтерского учета должна отражаться разница между ценой приобретения доли и ее номинальной стоимостью, соответствующей величине вклада продавца в уставный капитал предприятия, если эта доля выкупается самим предприятием? Следует ли такую положительную разницу рассматривать как расходы покупателя с отнесением ее на финансовые результаты? Или ее следует отнести в резервный фонд и рассматривать как расходы, возникшие при формировании уставного капитала (ведь при выкупе доли самим обществом объявленный уставный капитал оказывается несформированным)? Если такая разница подлежит отнесению в резервный фонд, то должен ли он корректироваться, если выкупленная доля будет реализована по большей стоимости, чем реализуемая величина вклада в уставный капитал этого общества?

Должно ли общество выкупить долю в своем имуществе, если имеются ограничения по ее отчуждению третьим лицам, а участники общества отказались от ее покупки? Как быть в случае, если применительно к изложенной ситуации общество отказалось от выкупа доли?

Чем операции по выкупу доли в имуществе общества самим обществом отличаются от расчетов с участником общества при его выходе из общества? Каков порядок учета и налогообложения таких операций?

Возникает ли объект обложения НДС при расчете с выходящим из общества участником товарно-материальными ценностями?

Каков порядок определения действительной стоимости доли, подлежащей выплате участнику общества, при отказе от ее покупки другими участниками общества, самим обществом и невозможности ее продажи третьим лицам?

В каких случаях действительная стоимость доли участника не может быть ему выплачена?

На какую конкретную дату должна определяться действительная стоимость имущества общества, подлежащая выплате выходящему из общества участнику – на дату выхода или на 1 число месяца, в котором было подано заявление о выходе участника?

Что является более эффективным (при прочих равных условиях) для выходящего из общества участника – продажа им своей доли самому обществу или получение действительной стоимости доли по заявлению о выходе из общества?

Каков порядок отражения в учете операций по безвозмездной передаче выбывающим участником своей доли другому участнику общества? Возникает ли в таком случае доход у участника, у которого увеличилась доля в имуществе предприятия? Если возникает, как исчислить и уплатить налог?

Рассмотрению перечисленных выше проблемных вопросов, возникающих при отчуждении долей в имуществе юридических лиц, и посвящена настоящая работа.

1. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ

Прежде всего, отметим, что порядок учета операций покупки-продажи долей в имуществе юридических лиц действующим законодательством однозначно не определен. В силу этого такие операции нередко носят нецивилизованный характер – при их осуществлении изначально просматривается попытка ухода от уплаты налогов. Особенно это касается расчетов с участием физических лиц, когда продаваемая доля нередко определяется в размере величины вклада продавца в уставный капитал (фонд) юридического лица. Ведь именно эта сумма не облагается у продавца подоходным налогом. Фактически же продавец — с учетом имущества, наработанного на вложенный капитал, — может получить значительно больше, чем его вклад. Кстати, если бы наработанное имущество учредитель, осуществляющий его продажу, получал бы в форме дивидендов или как выплату на «вложенный капитал», то он должен был бы уплатить налог на доходы в размере 15 процентов. Имеющаяся же схема расчетов позволяет уйти от такого налогообложения.

С тем, чтобы выработать подходы к решению вопросов, постоянно возникающих на практике, рассмотрим правовые основы осуществления операций покупки-продажи долей в имуществе юридических лиц.

Порядок перехода доли в уставном фонде общества с ограниченной ответственностью к другому лицу, который может применяться и в обществе с дополнительной ответственностью, оговорен Гражданским кодексом Республики Беларусь (далее – ГК).

Так, согласно ст. 92 ГК отчуждение участником общества с ограниченной ответственностью своей доли (ее части) третьим лицам допускается только в том случае, если иное не предусмотрено уставом общества. Участники общества пользуются преимущественным правом покупки доли участника (ее части) пропорционально размерам своих долей, если уставом общества или соглашением его участников не предусмотрен иной порядок осуществления этого права. Если участники общества не воспользуются своим преимущественным правом в течение месяца со дня извещения либо в иной срок, предусмотренный уставом общества или соглашением его участников, доля участника может быть отчуждена третьему лицу.

При передаче доли (ее части) третьему лицу происходит одновременный переход к нему прав и обязанностей, принадлежавших участнику, уступающему ее полностью или частично.

Доля в имуществе общества может быть приобретена самим обществом. С учетом норм действующего законодательства приобретение обществом доли в имуществе этого общества может произойти в следующих случаях:

1. Покупка доли при продаже ее участниками общества.
2. Приобретение доли при исключении участника общества.
3. Приобретение доли в случае, если уставом общества уступка доли участника общества третьими лицами запрещена, а другие участники общества от ее приобретения отказываются.
4. Приобретение доли в случае отказа в согласии на уступку доли участнику общества или третьему лицу, если необходимость такого согласия предусмотрена уставом общества.
5. Приобретение доли в случае, если уставом общества предусмотрен переход доли к наследникам граждан и к правопреемникам юридических лиц, являвшихся участниками общества, только с согласия остальных участников общества, а такое согласие не было получено.
6. Приобретение доли в случае, когда причитающаяся участнику действительная стоимость его доли была направлена на удовлетворение требований кредиторов этого участника и эта доля не была приобретена другими участниками общества.

В случае приобретения доли участника (ее части) самим обществом оно обязано реализовать ее другим участникам или третьим лицам в сроки и порядке, предусмотренные законодательством об обществах и учредительными документами общества, либо уменьшить свой уставный фонд. При этом доля участника может быть приобретена самим обществом только в том случае, если стоимость имущества, остающегося в обществе после выкупа доли, не ниже уставного капитала (фонда) общества. Согласно ст. 48 Закона Республики Беларусь «Об акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и обществах с дополнительной ответственностью» «в случае выкупа доли общество обязано передать ее другим участникам или третьим лицам в срок не более одного года либо внести изменения в устав. В течение этого периода распределение прибыли, а также голосование и определение кворума в высшем органе общества производятся без учета приобретенной обществом доли».

Подробно вопросы отражения в учете операций, связанных с покупкой-продажей долей юридическим лицом, доля в котором продается, рассмотрены в **подразделе 1.2.3**.

Согласно статье 219 ГК «Право собственности на имущество, которое имеет собственника, может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества». Следовательно, продажа долей в обязательном порядке должна оформляться соответствующим договором, а именно договором купли-продажи. Согласно статье 424 ГК «По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать имущество (вещь, товар) в собственность, хозяйственное ведение, оперативное управление ... другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять это имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену)».

При этом с учетом норм статьи 394 ГК, регламентирующей, что «расчеты сторон при исполнении договора осуществляются по цене, установленной соглашением сторон с соблюдением норм законодательства», продажа доли может быть произведена по любой согласованной между продавцом и покупателем цене, в том числе и по цене, превышающей фактический вклад продавца доли в уставный капитал предприятия, доля в котором продается. Следует подчеркнуть, что продается именно доля участника общества, а не вклад и имущество, «наработанное» на этот вклад. Кроме того, необходимо учитывать, что организации юридически обособлены от своих собственников. Согласно гражданскому законодательству имущество и обязательства юридического лица (за исключением унитарных предприятий) не являются имуществом и обязательствами его собственников. И, наоборот, имущество и обязательства собственников не являются имуществом и обязательствами самого юридического лица.

В силу этого предприятие, приобретающее долю в имуществе другого предприятия, не становится собственником имущества этого предприятия. Собственником имущества, как и ранее, является предприятие, доля в котором продается. На покупателя не переводятся и обязательства организации, доля в которой им была приобретена.

Таковы некоторые правовые аспекты осуществления операций, связанных с покупкой-продажей долей в имуществе юридических лиц.

Рассмотрим далее вопросы, связанные с учетом и налогообложением таких операций. При этом особое внимание обратим на различный порядок учета и налогообложения операций купли-продажи долей с участием юридических и физических лиц, в том числе и юридического лица, доля в котором продается.

2. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

2.1. Покупка-продажа долей юридическими лицами

2.1.1. Учет и налогообложение у предприятия-продавца

Если продажа доли в имуществе юридического лица осуществляется другим юридическим лицом, то такая операция должна отражаться в учете продавца с использованием счета 48 «Реализация прочих активов». Данный подход предусмотрен, в частности, Инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета, согласно которой выбытие финансовых вложений отражается на счете 48.

С учетом изложенного, операции по продаже доли в учете предприятия-продавца отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

- **Д-т 51 «Расчетный счет» – К-т 48 «Реализация прочих активов»** – сумма полученных денежных средств за реализованную долю другому лицу;
- **Д-т 48 – К-т 06 «Долгосрочные финансовые вложения»** – списание долгосрочных финансовых вложений в уставный капитал предприятия, доля в котором продается другому юридическому лицу;
- **Д-т 48 (80 «Прибыли и убытки») – К-т 80 (48)** – финансовый результат от операции по продаже доли в имуществе другой организации.

Согласно п. 17 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 18.03.2002 г. № 30, (с учетом последующих изменений и дополнений) «облагаемая налогом прибыль исчисляется исходя из балансовой прибыли, представляющей собой сумму прибыли от реализации продукции, товаров (работ, услуг), иных ценностей (включая основные фонды, товарно-материальные ценности, нематериальные активы, ценные бумаги, имущественные права) и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям». Таким образом, прибыль, полученная предприятием, реализовавшим свою долю (пай) в имуществе другого предприятия, в том числе самому предприятию, доля в котором отчуждалась, подлежит обложению налогом на прибыль.

Такой подход в части уплаты налога на прибыль достаточно логичен – на вложенные средства продавец при реализации своей доли получает реальный доход, с которого и должна производиться уплата налога.

Что касается других налогов и сборов, исчисляемых от выручки, то здесь необходимо иметь в виду, что при расчете сумм целевых сборов и сумм республиканского единого платежа суммы, отраженные в бухгалтерском учете на счете 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» и счете 48 «Реализация прочих активов», не учитываются (п. 13 «Инструкции о порядке исчисления и сроках уплаты единым платежом целевых сборов на формирование местных целевых бюджетных фондов стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия, жилищно-инвестиционных фондов и целевого сбора на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда, в 2002 году», утвержденной постановлением МНС и Минфина от 31.05.2002 г. № 59/81; п. 17 «Инструкции о порядке исчисления и сроках уплаты единым платежом отчислений в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и налога с пользователей автомобильных дорог в дорожные фонды в 2002 году», утвержденной постановлением МНС и Минфина от 31.05.2002 г. № 60/82).

В бухгалтерском учете начисление и уплата продавцом налога на прибыль по операциям, связанным с продажей его доли в имуществе другого предприятия, отражается традиционным образом:

- **Д-т 81 – К-т 68** – начисление налога на прибыль с полученной от покупателя суммы, превышающей величину долгосрочных финансовых вложений в уставный капитал предприятия, доля в котором продается;
- **Д-т 68 – К-т 51** – уплата налога на прибыль.

В отношении налога на добавленную стоимость следует отметить следующее. Согласно Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением ГНК Республики Беларусь от 29.06.2001 г. № 94 (в редакции постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2003 г. № 6), объектом налогообложения признаются обороты по реализации объектов, под которыми понимаются «товары, работы, услуги, имущественные права на объекты интеллектуальной собственности, основные средства и нематериальные активы, если иное не установлено ... Инструкцией». В свою очередь, под товаром признается «любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением денег и имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь, а также ценные бумаги». Доля (пай) учредителя в имуществе учрежденного предприятия не является имуществом, в силу чего операции по продаже доли (пая) не должны являться объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

2.1.2. Учет и налогообложение у предприятия-покупателя

С учетом норм действующего законодательства в учете организации-покупателя приобретение доли в уставном капитале другой организации должно отражаться как финансовое вложение. Согласно п. 2.7 Порядка заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденного приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 20.01.2000 г. № 23, (с учетом последующих изменений и дополнений) «финансовые вложения отражаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат инвестора».

Такая формулировка предполагает, что в случае, если затраты покупателя доли превысили величину фактического вклада в уставный капитал предприятия-продавца, то вся сумма затрат покупателя является его финансовым вложением в предприятие, доля в котором продавалась. При этом в учете предприятия,

доля в котором продавалась, величина вклада в уставный капитал нового участника общества остается прежней.

Обратим внимание на особенности учета и налогообложения, характерные для случаев, когда доля приобретается у юридических и у физических лиц.

Если **юридическое лицо приобретает долю у другого юридического лица**, то в учете такая операция с учетом приведенной выше нормы должна отражаться следующим образом:

· **Д-т 06 «Долгосрочные финансовые вложения» – К-т 51 (76)** – приобретение доли у юридического лица (в сумме фактических затрат, связанных с приобретением доли).

Если **доля приобретается у физического лица**, то в учете предприятия, купившего эту долю в имуществе другой организации, операции по покупке доли должны отражаться в несколько ином порядке. Это обусловлено тем, что при продаже доли физическим лицом у последнего может возникнуть доход, который в соответствии с действующим законодательством должен облагаться подоходным налогом у источника его выплаты, т.е. у предприятия-покупателя. Данный вывод следует из статьи 2 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц», согласно которой объектом налогообложения является совокупный доход физических лиц в денежной (денежных единицах Республики Беларусь и иностранной валюте) и натуральной форме, полученный в течение календарного года. При этом в целях данного Закона под доходом физического лица понимаются любые получаемые (начисляемые) денежные средства и материальные ценности. В этой связи доходы физических лиц, получаемые в результате отчуждения доли в уставном капитале юридического лица также являются объектом налогообложения¹.

Сумма подоходного налога, подлежащая удержанию, должна исчисляться источником выплаты со всей суммы дохода, причитающемуся физическому лицу от реализации принадлежащей ему доли, по ставке пункта 1 статьи 6 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с доходов физических лиц».

С учетом изложенного, операции по покупке юридическим лицом у физического лица его доли в имуществе другого юридического лица должны отражаться в бухгалтерском учете в следующем порядке:

· **Д-т 06 «Долгосрочные финансовые вложения» – К-т 76** – приобретение доли у физического лица (в сумме фактических затрат, связанных с приобретением доли);

· **Д-т 76 – К-т 68** – начисление подоходного налога с дохода физического лица;

· **Д-т 68 – К-т 51** – уплата подоходного налога с дохода физического лица;

· **Д-т 76 – К-т 51 (50)** – расчет с физическим лицом за приобретенную у него долю в имуществе другого предприятия (за минусом удержанного подоходного налога).

Как видим, разница в отражении операций покупки долей у юридических и физических лиц достаточно существенная:

- при покупке доли у физических лиц юридическое лицо, являющееся покупателем, должно, с нашей точки зрения, удержать с дохода физического лица подоходный налог;

- при покупке доли у юридических лиц налоги (в частности налог на прибыль) покупателем не удерживаются – их должен в соответствии с законодательством исчислять продавец.

Рассмотрим изложенные выше подходы по отражению в учете операций купли-продажи долей юридическими лицами на конкретном примере.

ПРИМЕР 1.

Исходные данные:

1. Предприятие «А», имеющее долю в уставном капитале (фонде) предприятия «В» (280 000 руб.), продает ее предприятию «С» за 300 000 руб.
2. Метод отражения выручки от реализации, используемый предприятием «А», – по факту поступления оплаты за отгруженную продукцию (работы, услуги).
3. Балансы предприятий «А», «В» и «С» представлены в таблице 1.

Таблица 1

АКТИВ		ПАССИВ	
ПРЕДПРИЯТИЕ «А»			
1	2	3	4
Основные средства	700000	Уставный капитал (фонд)	700000
Долгосрочные финансовые вложения	280000	Нераспределенная прибыль	600000
Товары	400000	Заемные средства	300000
Дебиторская задолженность	500000	Кредиторская задолженность	630000
Денежные средства	350000		
БАЛАНС	2230000	БАЛАНС	2230000

¹ Данный вывод подтверждается, в частности, письмом Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь № 3-1-6/8520 от 16.09.2003 г. – примечание автора.

Окончание таблицы 1

1	2	3	4
ПРЕДПРИЯТИЕ «В»			
Основные средства	100000	Уставный капитал (фонд)	280000
Нематериальные активы	80000	Нераспределенная прибыль	30000
Товары	250000	Кредиторская задолженность	180000
Денежные средства	60000		
БАЛАНС	490000	БАЛАНС	490000
ПРЕДПРИЯТИЕ «С»			
Основные средства	500000	Уставный капитал (фонд)	600000
Нематериальные активы	300000	Резервный фонд	100000
Готовая продукция	470000	Нераспределенная прибыль	200000
Дебиторская задолженность	200000	Заемные средства	250000
Денежные средства	380000	Кредиторская задолженность	700000
БАЛАНС	1850000	БАЛАНС	1850000

Для упрощения восприятия балансы предприятий даются по сокращенной форме. При этом отдельные статьи балансов объединены.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

В учете участников сделки (предприятия «А» и «С») операции купли-продажи доли в имуществе предприятия «В» будут отражаться следующими проводками (табл. 2).

Таблица 2

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, руб.
ПРЕДПРИЯТИЕ «А»				
1	Отражение выручки от продажи предприятию «С» доли в уставном капитале предприятия «В»	51	48	300 000
2	Списание реализованной доли в уставном капитале предприятия «В»	48	06	280 000
3	Отражение прибыли от реализации доли в уставном капитале предприятия «В» предприятию «С»	48	80	20 000
ПРЕДПРИЯТИЕ «С»				
1	Приобретение у предприятия «А» его доли в предприятии «В» (в размере фактических затрат, связанных с приобретением доли)	06	51	300 000

После отражения операций купли-продажи доли в уставном капитале предприятия «В» балансы предприятий «А» и «С» будут выглядеть следующим образом (табл. 3).

Таблица 3

АКТИВ		ПАССИВ	
ПРЕДПРИЯТИЕ «А»			
Основные средства	700000	Уставный капитал (фонд)	700000
Дебиторская задолженность	500000	Нераспределенная прибыль	620000
Товары	400000	Кредиторская задолженность	930000
Денежные средства	650000		
БАЛАНС	2250000	БАЛАНС	2250000
ПРЕДПРИЯТИЕ «С»			
Основные средства	500000	Уставный капитал (фонд)	600000
Нематериальные активы	300000	Резервный фонд	100000
Долгосрочные финансовые вложения	300000	Нераспределенная прибыль	200000
Готовая продукция	470000	Заемные средства	250000
Дебиторская задолженность	200000	Кредиторская задолженность	750000
Денежные средства	80000		
БАЛАНС	1850000	БАЛАНС	1850000

Примечание: на предприятии «А» разница между ценой реализации доли в уставном капитале предприятия «В» и размером фактического вклада в уставный капитал предприятия «В» (20 000 руб.) отражена – для обеспечения соответствия — в пассиве баланса по статье «Нераспределенная прибыль».

Применительно к новому Плану счетов бухгалтерского учета, вводимому в республике с 1 января 2004 года, отражение в учете операций купли-продажи долей юридическими лицами должно быть следующим:

а) у продавца:

- Д-т 51 «Расчетный счет» – К-т 91 «Операционные доходы и расходы» – сумма полученных денежных средств за реализованную долю другому лицу;
- Д-т 91 – К-т 58 «Финансовые вложения» – списание финансовых вложений в уставный капитал предприятия, доля в котором продается другому юридическому лицу;

- Д-т 91 (99 «Прибыли и убытки») – К-т 99 (91) – финансовый результат от операции по продаже доли в имуществе другой организации;

- Д-т 99 «Прибыли и убытки» – К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начисление налога на прибыль с полученной от покупателя суммы, превышающей величину долгосрочных финансовых вложений в уставный капитал предприятия, доля в котором продается;

- Д-т 68 – К-т 51 – уплата налога на прибыль.

б) у покупателя:

- Д-т 58 «Финансовые вложения» – К-т 51 (76) – приобретение доли у юридического лица (в сумме фактических затрат, связанных с приобретением доли).

2.2. Покупка-продажа долей физическими лицами

Бухгалтерский учет операций, связанных с покупкой и продажей долей в имуществе юридических лиц, физическими лицами не ведется, поскольку физические лица не являются субъектами хозяйствования и в этой связи на них не распространяются нормы Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 25 июня 2001 г. № 42-3².

Отметим также, что сумма выручки физического лица, полученная им от продажи его доли в имуществе юридического лица, не является объектом обложения НДС, поскольку физические лица не признаются налогоплательщиками по статье 1 Закона Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость».

Вместе с тем у физических лиц-продавцов имеются, как уже отмечалось, определенные обязательства в части уплаты других налогов.

При этом следует рассмотреть отдельные особенности, характерные для данных операций.

Рассмотрим, прежде всего, необходимость уплаты физическим лицом, реализующим свою долю в имуществе юридического лица (общества), подоходного налога.

Как уже отмечалось, доходы физических лиц, получаемые в результате отчуждения доли в уставном капитале общества, являются объектом обложения подоходным налогом.

Подоходный налог с такого рода дохода подлежит исчислению, удержанию и перечислению в бюджет источником его выплаты, т.е. юридическим лицом, выкупившим долю физического лица. При этом сумма подоходного налога, подлежащего удержанию, должна исчисляться источником выплаты со всей суммы дохода, причитающегося физическому лицу от реализации принадлежащей ему доли по ставке пункта 1 статьи 6 Закона.

Данный порядок должен действовать как в случае, когда долю выкупает само общество, так и в случае покупки доли другими юридическими лицами.

В случае если покупателем доли является другое физическое лицо, то налогообложение таких доходов должно осуществляться в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 16 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с доходов физических лиц».

Если физическое лицо на создание (приобретение) доли в уставном фонде общества вносило денежные средства, ранее обложенные подоходным налогом, то налогоплательщик имеет право на пересчет налога, удержанного с этих доходов.

В таком случае налогообложению подлежит доход в части его превышения над обложенными налогом доходами этого физического лица, использованного им на создание доли в уставном фонде юридического лица.

Указанный перерасчет подоходного налога вправе осуществить только налоговые органы исходя из суммы облагаемого дохода, определенной с учетом требований Положения о составе, размерах и порядке исключения расходов из сумм авторских вознаграждений и других доходов физических лиц, утвержденного постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, Министерства культуры Республики Беларусь от 05.01.2002 г. №2/1/1/1/2.

Налоговым органом из доходов, полученных от реализации доли в уставном фонде юридического лица, исключаются документально подтвержденные расходы, понесенные налогоплательщиком на ее приобретение, и производится перерасчет подоходного налога с учетом суммы ранее удержанного налога.

Рассмотрим далее вариант, при котором осуществляется увеличение уставного фонда юридического лица и, соответственно, вклада учредителей, в частности физических лиц, в уставный капитал (фонд). При этом увеличение производится не за счет дополнительных взносов учредителей, а за счет собственных источников предприятия (фонд переоценки основных средств). При этом – в силу отсутствия учета у учре-

² Согласно статье 1 названного Закона его действие «распространяется на юридические лица, зарегистрированные на территории Республики Беларусь, филиалы и представительства, в том числе иностранных организаций, хозяйственные группы, простые товарищества, государственные органы (далее — организации), а также на индивидуальных предпринимателей» – примечание автора.

дителей-физических лиц – увеличение вклада фиксируется только у учрежденного предприятия. Естественно, в такой ситуации закономерно возникает вопрос о порядке уплаты подоходного налога при реализации учредителем возросшей величины вклада в уставный капитал, доля в котором продается.

Проанализируем в этой связи нормы действующего законодательства.

Согласно п. 7.19 Инструкции о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 20.02.2002 г. № 16, не подлежат обложению налогом «доходы, полученные от акционерных обществ или других организаций акционерами этих акционерных обществ или участниками других организаций в результате проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций или иных имущественных долей, распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном фонде.

Доходы, указанные в настоящем подпункте, не подлежат налогообложению в размере, пропорциональном стоимости акций или иных имущественных долей в уставном фонде организации, оплаченных ее участниками за счет доходов, налог с которых был уплачен либо которые освобождены от обложения налогом.

Действие настоящего подпункта распространяется на доходы физических лиц до их выплаты, то есть они не подлежат налогообложению до наступления события, указанного в пункте 57 настоящей Инструкции».

Согласно п. 57 рассматриваемой Инструкции о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц «исчисление налога с сумм доходов физических лиц, образующихся в результате ликвидации или реорганизации юридических лиц, а также в результате изменения доли (пая) физического лица, производится по ставке 15 процентов при выплате указанных доходов.

Указанные доходы подлежат налогообложению в части их превышения над обложенными налогом доходами физического лица, использованными им на создание доли (пая) в уставном фонде юридического лица посредством внесения вклада, паевого взноса, приобретения акций и так далее».

Налог с доходов физических лиц, образовавшихся в результате изменения их доли (пая), удерживается источником выплаты и перечисляется в бюджет не позднее дня, следующего за днем, в котором они были выплачены (п. 60 Инструкции).

Таким образом, при продаже долей физическими лицами суммы увеличения их долей в уставном фонде в результате переоценки основных фондов должны облагаться подоходным налогом по ставке 15 процентов. Что касается возвращаемых учредителям сумм в размере ранее внесенных ими вкладов в уставный капитал (фонд), то они подоходным налогом не облагаются.

С учетом изложенного, разница между договорной стоимостью реализуемой доли за минусом вклада продавца в уставный капитал (фонд) предприятия, доля в котором продается, с учетом увеличения доли в результате переоценки основных средств подлежит обложению подоходным налогом в порядке, установленном в отношении доходов, получаемых не по месту основной работы в течение календарного года (раздел 3 Инструкции о порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц).

ПРИМЕР 2.

Исходные данные:

1. Предприятие «А» выкупает у физического лица его долю в уставном капитале предприятия «В» за 200 000 руб.

2. Величина вклада физического лица в уставный капитал предприятия «В» составляет 160 000 руб., в том числе:

- сумма внесенного вклада в уставный капитал предприятия «В» — 100 000 руб.;

- сумма увеличения вклада в результате переоценки основных средств предприятия «В» – 60 000 руб.

Порядок налогообложения:

а) 100 000 руб. подоходным налогом не облагаются;

б) 60 000 руб. облагаются подоходным налогом по ставке 15 процентов при покупке доли у физического лица. Налогообложение производится у источника выплаты;

в) 40 000 руб. (200 000 – 160 000) облагаются подоходным налогом в порядке, установленном в отношении доходов, получаемых не по месту основной работы в течение календарного года. Налогообложение производится у источника выплаты, а при необходимости уплата налога производится самим физическим лицом по совокупному годовому доходу.

Что касается налога на добавленную стоимость, то, как уже отмечалось выше, продажа доли в уставном капитале (фонде) юридических лиц объектом обложения НДС не является.

Если физическое лицо продает свою долю юридическому лицу, то поскольку операция покупки отражается в учете юридического лица, реально определить и доход физического лица, который отражается в учете покупателя на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения». Иная ситуация, когда сделки по покупке-продаже долей осуществляются между физическими лицами.

Поскольку такие операции, как уже отмечалось, в учете не отражаются, возникает проблема в части уплаты соответствующих налогов, которые уплачиваются, например, при продаже долей между юридическими лицами, а также физическим лицом юридическому лицу. Вместе с тем подходы в отношении сделок между физическими лицами и физическими и юридическими лицами должны быть одинаковыми. То есть, если у физического лица возникает подлежащий обложению налогами доход по продаже доли юридическому лицу, то аналогичный доход должен возникнуть у него и при продаже аналогичной доли физическому лицу.

В этой связи предлагается операции покупки-продажи долей между физическими лицами отражать на счетах предприятия, доли в имуществе которого продаются. На практике это могло бы выглядеть следующим образом:

- **Д-т 51 (50, 76) – К-т 76** – получение предприятием денежных средств от физического лица, реализующего свою долю в имуществе этого предприятия другому физическому лицу;
- **Д-т 76 – К-т 68** – начисление подоходного налога с дохода физического лица (с разницы между затратами на приобретение доли и величиной вклада в уставный капитал физического лица, реализующего свою долю другому физическому лицу);
- **Д-т 68 – К-т 51** – уплата налога на доход физического лица;
- **Д-т 76 – К-т 51 (50, 76)** – расчет с физическим лицом, осуществившим покупку доли в имуществе предприятия у другого физического лица (за минусом удержанного налога).

Аналогичные проводки могут применяться и с учетом нового Плана счетов бухгалтерского учета.

Безусловно, предложенный метод расчетов между физическими лицами требует своего законодательного урегулирования. Но если этого не сделать, то налицо явная узаконенная возможность ухода от уплаты соответствующих налогов.

Отметим, что операции по смене участника общества в любом случае, даже если продажа долей осуществляется между физическими лицами, должны быть отражены в аналитическом учете субъекта хозяйствования, доли участия в котором продаются.

2.3. Покупка-продажа долей юридическим лицом, доля в котором продается

2.3.1. Приобретение доли в имуществе общества самим обществом

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий «для учета доли участника, приобретенной в установленном порядке самим товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам» может использоваться специальный субсчет к счету 56 «Денежные документы». В случае если цена приобретения доли превышает величину вклада в уставный капитал лица, реализовавшего эту долю, образовавшаяся разница — по аналогии с разницей между ценой приобретения акционерным обществом собственных акций и их номинальной стоимостью – должна отражаться на счете 86 «Резервный фонд».

С учетом изложенного операции по приобретению доли в имуществе общества самим обществом могут, с нашей точки зрения, отражаться в учете следующим образом:

· **Д-т 56 «Денежные документы» (субсчет «Доля в имуществе, выкупленная самим обществом») — К-т 75 «Расчеты с учредителями»** – формирование задолженности перед лицом, продающим свою долю в обществе, в размере, соответствующем величине вклада продавца доли в уставный капитал предприятия, доля в котором продается;

· **Д-т 86 «Резервный фонд» — К-т 75 «Расчеты с учредителями»** – разница между ценой приобретения доли в обществе и величиной вклада продавца доли в уставный капитал общества;

· **Д-т 75 «Расчеты с учредителями» — К-т 51 (50 и др.)** – расчет с продавцом за приобретенную у него долю в имуществе общества.

Если затраты на приобретение доли меньше, чем величина вклада продавца доли в уставный капитал общества, то отражение операций в учете может быть следующим:

· **Д-т 56 «Денежные документы» (субсчет «Доля в имуществе, выкупленная самим обществом») — К-т 75 «Расчеты с учредителями»** – формирование задолженности перед лицом, продающим свою долю в обществе, в размере цены приобретения доли;

· **Д-т 56 «Денежные документы» (субсчет «Доля в имуществе, выкупленная самим обществом») — К-т 86 «Резервный фонд»** – разница между величиной вклада продавца доли в уставный капитал общества и ценой приобретения доли в обществе;

· **Д-т 75 «Расчеты с учредителями» — К-т 51 (50 и др.)** – расчет с продавцом за приобретенную у него долю в имуществе общества.

В результате приведенных выше операций по дебету счета 56 будет числиться доля в имуществе общества, выкупленная самим обществом, соответствующая величине вклада в уставный капитал общества лица, реализовавшего эту долю обществу.

Отметим, что доля участника может быть приобретена самим обществом только в том случае, если стоимость имущества, остающегося в обществе после выкупа доли, не ниже уставного капитала общества. Кроме того, необходимо иметь в виду, что расчет с продавцом доли может быть произведен не только денежными средствами, но и другим имуществом.

Рассмотрим далее операции, связанные с использованием доли, выкупленной самим обществом. При этом, как уже отмечалось, возможны два варианта:

- выкупленная доля реализуется другим участникам общества или третьим лицам;
- выкупленная доля не реализуется, в связи с чем предприятие вынуждено произвести уменьшение своего уставного капитала.

2.3.2. Продажа обществом выкупленной им доли в своем имуществе

Если выкупленная доля реализуется другим участникам общества или третьим лицам, то такие операции отражаются в учете следующим образом:

· **Д-т 51 (50 и др.) – К-т 56 «Денежные документы» (субсчет «Доля в имуществе, выкупленная самим обществом»)** – продажа доли другим участникам общества или третьим лицам (по цене, соответствующей величине вклада бывшего учредителя в уставный капитал общества).

В случае если продажа доли производится по стоимости большей, чем величина вклада в уставный капитал, у предприятия-продавца доли, отчуждающего ее другим участникам общества или третьим лицам, образуется доход, который, по аналогии с эмиссионным доходом от продажи акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, подлежит отражению на счете 86 «Резервный фонд».

С учетом изложенного разница между ценой реализации доли и реализуемой величиной вклада в уставный капитал отражается в учете предприятия, доля в котором продается, следующей проводкой:

· **Д-т 51 (50 и др.) – К-т 86 «Резервный фонд»** – формирование дохода от продажи доли (в размере разницы между ценой реализации доли и реализуемой величиной вклада в уставный капитал предприятия).

Следует отметить, что смена учредителей, которая происходит при купле-продаже долей, должна найти свое отражение в учредительных документах предприятия, в котором меняются учредители. Отметим также, что продажа доли не должна производиться по стоимости меньшей, чем величина реализуемого вклада в уставный капитал, поскольку это потребует корректировки величины уставного капитала.

С учетом изложенных выше подходов рассмотрим операции купли-продажи доли, осуществляемые самим обществом, доля в котором продавалась, на конкретном примере.

ПРИМЕР 3.

Исходные данные:

1. Предприятие «В» выкупает у предприятия «А» его долю в уставном капитале предприятия «В» и продает ее предприятию «С».
2. Величина вклада предприятия «А» в уставный капитал предприятия «В» — 280 000 руб. Цена продажи доли предприятием «А» предприятию «В»:
 - а) вариант 1 – 300 000 руб.;
 - б) вариант 2 – 250 000 руб.
3. Цена продажи доли предприятием «В» предприятию «С» – 320 000 руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

В учете предприятия «В» операции купли-продажи доли в своем уставном капитале будут отражаться следующими проводками (табл. 4).

Таблица 4

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, руб.
ПРЕДПРИЯТИЕ «В»				
1	Покупка предприятием «В» доли предприятия «А» в своем имуществе			
Вариант 1 — цена приобретения доли превышает величину вклада продавца доли в уставный капитал предприятия «В»				
1.1	на сумму, соответствующую величине вклада продавца доли в уставный капитал предприятия «В»	56	75	280 000
1.2	на разницу между ценой приобретения доли и величиной вклада продавца доли в уставный капитал предприятия «В»	86	75	20 000
1.3	расчет с продавцом доли	75	51	300 000
Вариант 2 — цена приобретения доли меньше величины вклада продавца доли в уставный капитал предприятия «В»				
1.1	на цену приобретаемой доли	56	75	250 000
1.2	на разницу между величиной вклада продавца в уставный капитал предприятия «В» и ценой приобретения доли	56	86	30 000
1.3	расчет с продавцом доли	75	51	250 000
2	Продажа предприятием «В» выкупленной им у предприятия «А» доли в своем имуществе предприятию «С»			
2.1	по цене, соответствующей величине реализуемого вклада в уставный капитал общества	51	56	280 000
2.2	разница между ценой реализации доли и ценой, соответствующей реализуемой величине вклада в уставный капитал общества	51	86	40 000

Как отмечалось выше, по аналогии с установленным порядком продажи собственных акций, выкупленных самим обществом, разница между ценой реализации доли и реализуемой величиной вклада в уставный капитал общества отражается в корреспонденции со счетом 86 «Резервный фонд». Вместе с тем такой подход, с нашей точки зрения, несколько устарел. Равно как устарел и подход в части отражения на счете 56 «Денежные документы» стоимости выкупленной обществом доли другого участника в имуществе общества в размере выкупленной величины вклада в уставный капитал. Это подтверждается, в частности, подходами, предусмотренными Планом счетов бухгалтерского учета, введенным с 2001 года в Российской Федерации, а также отечественным Планом счетов, вводимым на территории республики с 1 января 2004 года. Так, например, выкупленные обществом собственные акции учитываются согласно новому Плану на специальном счете 81 «Собственные акции (доли)» в корреспонденции со счетами учета денежных средств по цене их выкупа. Доведение выкупной стоимости акций до их номинальной стоимости не предусмотрено. При перепродаже акций разница между стоимостью их приобретения и ценой реализации должна отражаться на счетах учета финансовых результатов, в частности: в Российской Федерации на счете 91 «Прочие доходы и расходы», в Республике Беларусь – на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы». Отметим, что счет 81 предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Иные хозяйственные общества и товарищества используют этот счет для учета доли участника, выкупленной самим обществом или товариществом.

С учетом изложенного, применительно к новому Плану счетов бухгалтерского учета, вводимому в республике с 1 января 2004 года, операции по выкупу обществом собственных акций у акционеров (долей в имуществе общества у участников) и их перепродаже должны отражаться в учете следующими бухгалтерскими проводками:

- Д-т 81 «Собственные акции (доли)» — К-т 51 «Расчетный счет» – на сумму фактических затрат по выкупу обществом у акционера (участника) принадлежащих ему акций (долей);
- Д-т 51 «Расчетный счет» — К-т 81 «Собственные акции (доли)» – на продажную стоимость акций (долей), выкупленных у акционеров (участников), перепродаваемых другим акционерам (участникам);
- Д-т 81 «Собственные акции (доли)» (92 «Внереализационные доходы и расходы») — 92 (81) – разница между числящейся в учете стоимостью акций (фактические затраты на выкуп) и стоимостью, по которой указанные акции (доли) были перепроданы.

2.3.3. Направление выкупленной обществом доли в своем имуществе на уменьшение уставного фонда

В случае если выкупленная обществом доля не реализуется, а направляется на уменьшение его уставного фонда, в учете общества после проведения установленных законодательством процедур в части корректировки учредительных документов должна производиться следующая проводка:

- Д-т 85 «Уставный фонд» – К-т 56 «Денежные документы» (субсчет «Доля в имуществе, выкупленная самим обществом») – уменьшение вклада в уставный капитал общества на величину выкупленной им доли в своем уставном капитале.

Никаких разниц в рассматриваемом случае не образуется, так как на счете 56 выкупленная доля в имуществе общества отражается в размере вклада в уставный капитал участника, реализовавшего эту долю.

Принципиально иной порядок аннулирования выкупленных акционерным обществом собственных акций или приобретенных обществом (товариществом) долей в своем имуществе у других участников предусмотрен новым Планом счетов бухгалтерского учета. Согласно комментариям к счету 81 «Собственные акции (доли)» «аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)» и дебету счета 80 «Уставный фонд» после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур. Возникающая при этом на счете 81 «Собственные акции (доли)» разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и номинальной стоимостью их относится на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Применительно к операциям уменьшения величины уставного капитала на величину выкупленной обществом доли у другого участника это означает, что величина вклада в уставный капитал общества уменьшается на величину вклада участника, доля у которого выкупалась самим обществом, а разница между ценой приобретения доли и величиной вклада участника, реализовавшего свою долю обществу, участником которого он являлся, относится на финансовые результаты, а не в резервный фонд, как это имеет место в настоящее время.

Отметим, что операции по продаже доли участником общества самому обществу следует отличать от операций по расчетам общества с выбывающим из него участником. Если в первом случае цена доли может быть договорной, то во втором случае расчет с участником должен осуществляться в привязке к величине

чистых активов. Очевидно, что применительно к названным вариантам возникают разные объекты налогообложения³.

Варианты отчуждения долей в имуществе юридических лиц и определения их стоимости с учетом ограничений по отчуждению, предусмотренных учредительными документами, представлены в таблице 5.

Таблица 5

Варианты отчуждения долей в имуществе юридических лиц и определения их стоимости с учетом ограничений по отчуждению, предусмотренных учредительными документами

Ограничения по отчуждению доли участниками общества	Варианты отчуждения доли	Стоимость отчуждаемой доли
1. Ограничений нет	1. Доля продается участникам общества	Договорная
	2. Доля продается самому обществу	- « -
	3. Доля продается третьим лицам	- « -
2. Доля может быть отчуждена только другим участникам общества	1. Доля продается участникам общества	Договорная
	2. Если участники общества отказываются от покупки доли, доля может быть отчуждена самому обществу или третьим лицам	- « -
3. Доля может быть отчуждена самому обществу, если другие его участники не воспользовались своим преимущественным правом покупки доли	1. Доля продается самому обществу	Договорная
	2. Если общество отказывается от покупки доли, доля может быть отчуждена третьим лицам	- « -
	3. Если реализация доли третьим лицам невозможна, общество обязано выплатить участнику действительную стоимость доли	Стоимость доли определяется исходя из величины чистых активов общества, приходящейся на долю участника в уставном капитале (если иной порядок распределения не установлен учредительными документами)

С учетом изложенного, по существу рассматриваемых проблем учета и налогообложения операций, связанных с отчуждением долей в имуществе юридических лиц, можно сделать следующие выводы:

1. При продаже доли юридическим лицом продажная стоимость этой доли отражается у продавца по кредиту счета учета реализации прочих активов. По дебету названного счета отражается в таком случае величина долгосрочных финансовых вложений (вклада) продавца в уставный капитал предприятия, доля в котором продается.

Применительно к новому Плану счетов продажная стоимость доли и ее номинальная стоимость (величина финансовых вложений) должна отражаться в бухгалтерском учете на счете учета операционных доходов и расходов.

2. Сумма выручки юридического лица-продавца доли, превышающая величину его вклада в уставный капитал предприятия, доля в котором продается, является доходом продавца, подлежащим обложению налогом на прибыль в установленном законодательством порядке.

При определении облагаемого оборота по налогу на прибыль величина вклада в уставный капитал общества не индексируется, как это имеет место при выплате участнику действительной стоимости его доли при выходе участника из общества.

3. Операции по продаже доли в имуществе юридического лица третьим лицам, а также самому обществу, доля в котором отчуждается, объектом обложения налогом на добавленную стоимость, а также другими косвенными платежами, исчисляемыми от выручки (дохода), не являются.

4. Сумма денежных средств (стоимость другого имущества), вырученная физическим лицом сверх его вклада в уставный капитал предприятия, доля в котором была реализована, является доходом физического лица, с которого должен удерживаться подоходный налог.

Если доля продавалась юридическому лицу, то исчисление и уплата подоходного налога с дохода физического лица должны производиться у источника выплаты дохода (т.е. предприятием-покупателем).

Если доля отчуждалась физическому лицу, исчисление и уплата подоходного налога должны производиться продавцом. При законодательном урегулировании вопроса не исключается вариант налогообложения дохода физического лица от продажи им доли в уставном капитале юридического лица самим юридическим лицом, доля которого отчуждается.

Физическое лицо-продавец доли имеет право на пересчет налога, удержанного с его дохода от продажи доли, в части денежных средств, внесенных им ранее в уставный капитал предприятия, доля в котором им отчуждалась, с которых подоходный налог был им уже уплачен.

5. Сумма переоценки основных средств, направленная на увеличение доли учредителя (физического лица) в уставном капитале предприятия, доля в котором отчуждается этим учредителем другому юридическому лицу, подлежит обложению подоходным налогом по ставке 15 процентов при выплате этой суммы. Исчисление налога должно производиться у источника выплаты.

³ Подробно особенности расчетов с учредителями в случае запрета на отчуждение ими своих долей в имуществе общества третьим лицам рассмотрены автором в 9 выпуске журнала «Бухгалтерский учет и анализ» за 2003 год (стр. 40-46) – примечание редакции.

6. При покупке доли юридическим лицом его фактические расходы по покупке доли в имуществе другого юридического лица следует рассматривать как долгосрочные финансовые вложения (применительно к новому Плану счетов – как финансовые вложения).

7. Доля участника общества может быть приобретена самим обществом, но только в том случае, если стоимость имущества, остающегося в обществе после выкупа доли, не ниже уставного капитала этого общества.

8. Выкупленная обществом доля участника в имуществе общества отражается на счете 56 «Денежные документы» (субсчет «Доля в имуществе, выкупленная самим обществом») по номинальной стоимости. Разница между ценой доли участника общества, приобретаемой самим обществом, и величиной вклада продавца доли в уставный капитал общества (номинальной стоимостью доли) отражается в бухгалтерском учете покупателя доли на счете 86 «Резервный фонд».

Применительно к новому Плану счетов бухгалтерского учета учет доли в имуществе общества, выкупленной самим обществом, должен осуществляться по фактической стоимости выкупа на счете 81 «Собственные акции (доли)».

9. В случае приобретения доли участника (ее части) самим обществом, оно обязано реализовать ее другим участникам или третьим лицам в порядке и сроки, предусмотренные законодательством об обществах с ограниченной ответственностью и учредительными документами общества, либо уменьшить свой уставный капитал (фонд).

10. Если продажа доли, приобретенной самим обществом, производится по стоимости большей, чем реализуемая величина вклада в уставный капитал, у предприятия-продавца доли, отчуждающего ее другим участникам общества или третьим лицам, образуется доход, который, по аналогии с эмиссионным доходом от продажи акций, подлежит отражению на счете 86 «Резервный фонд». Счета реализации при продаже доли в таком случае не задействуются.

Применительно к новому Плану счетов бухгалтерского учета при реализации обществом выкупленной им доли у другого участника разница между ценой реализации доли и ее выкупной стоимостью отражается на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы».

11. Если общество, выкупившее долю в своем имуществе у участника общества, не реализует эту долю, а направляет ее на уменьшение своего уставного капитала (фонда), в учете данная операция отражается по дебету счета 85 «Уставный фонд» в корреспонденции со счетом 56 «Денежные документы» (субсчет «Доля в имуществе, выкупленная самим обществом»).

Применительно к новому Плану счетов уменьшение уставного фонда в результате аннулирования доли, выкупленной обществом у его участников должно отражаться по кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)» в корреспонденции со счетом 80 «Уставный фонд». Возникающая при этом на счете 81 разница между фактическими затратами на выкуп доли и ее номинальной стоимостью относится на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы».

12. Если в соответствии с уставом общества отчуждение доли участника третьим лицам невозможно, а другие участники общества от ее покупки отказываются, общество обязано выплатить участнику ее действительную стоимость либо выдать ему в натуре имущество, соответствующее такой стоимости. Порядок расчета с учредителем при наличии ограничений по отчуждению им своей доли в имуществе юридического лица третьим лицам и отказе участников общества и самого общества выкупить его долю – такой же, как и при выходе участника из общества.

Особенности бухгалтерского учета и налогообложения при отчуждении (купле-продаже) долей в имуществе юридических лиц приведены в **приложении 1**.

Особенности бухгалтерского учета и налогообложения операций по приобретению обществом долей участников общества в его имуществе приведены в **приложении 2**.

Перечень основных бухгалтерских проводок по операциям, связанным с отчуждением долей в имуществе юридических лиц, приведен в **приложении 3**, примерная форма договора продажа доли в имуществе (уставном капитале) юридического лица в **приложении 4**.

Продолжение в следующем номере журнала.

капиталом и финансовом счете плюс результаты других счетов, не вошедших в итог вышеуказанных счетов».

Напрашивается также и второй вывод о системообразующих счетах в СНС. Так, **нельзя считать системой национального счетоводства любую совокупность счетов, в которой отсутствует хотя бы один из шести следующих счетов: счет производства, счет распределения первичных доходов, счет вторичного распределения доходов, счет операций с капиталом, финансовый счет и счет баланса.**

Счет производства включает в себя валовой выпуск продукции (товаров, работ и услуг), промежуточное производство и валовую добавленную стоимость, то есть три основных макроэкономических показателя, связанных между собой равенством.

Счет распределения первичных доходов состоит из элементов первичного распределения национального дохода, в том числе валовой прибыли, оплаты труда наемных работников, чистых налогов на производство и импорт и доходов от собственности. Сумма этих показателей составляет валовую добавленную стоимость.

Счет вторичного распределения доходов содержит трансферты на платежи государству и валовой располагаемый доход, без которого невозможно рассчитать валовые сбережения, являющиеся ресурсами для капиталовложений и фигурирующие в счете операций с капиталом.

Счет операций с капиталом показывает источники инвестиций и их использование на финансирование капитальных вложений в основные средства, нематериальные активы, на прирост материальных запасов и затрат, других нефинансовых активов. Сальдо этого счета показывает чистое кредитование или чистое заимствование, которое переносится в финансовый счет.

Финансовый счет отражает изменения, происходящие в финансовых активах и пассивах, в том числе долгосрочных активах и обязательствах, краткосрочных активах и обязательствах. Без финансового счета невозможно составить балансовый счет.

Балансовый счет характеризует все изменения, происшедшие в финансовых и нефинансовых активах за отчетный период, а также изменения в обязательствах нации и стоимости ее чистого капитала.

Конечно, максимальное количество национальных счетов, входящих в СНС, определяется уровнем и целями макроэкономического анализа, а также зависит от объемов и источников используемой информации. Однако, чем больше счетов представляется возможным составить в СНС, тем выше ее аналитичность, тем полнее характеризуются результаты экономической деятельности, структура экономики, важнейшие темпы, пропорции и взаимосвязи как в национальном хозяйстве в целом, так и по отдельным его секторам, отраслям и регионам.

Деление экономики по секторам пока осуществляется лишь при использовании банками их плана счетов, и присвоении клиенту номера расчетного, ссудного, или иного счета. Да и это происходит чисто интуитивно, так как сама институциональная единица не знает, к какому сектору экономики она принадлежит. Для внедрения и правильного функционирования системы национального счетоводства в разрезе секторов экономики, было бы целесообразно законодательно закрепить разделение внутренней экономики Беларуси на пять секторов, в том числе сектор нефинансовых предприятий, сектор финансовых учреждений, сектор государственного управления, сектор домашних хозяйств и сектор некоммерческих организаций, обслуживающих домашние хозяйства. Пора переходить к управлению страной не только в отраслевом и региональном разрезе, но и в разрезе секторов экономики. Управление секторами экономики на данном этапе важнее отраслевого управления. В министерстве экономики, например, сегодня не могут сказать, сколько имущества находится в реальном секторе, а сколько принадлежит домашним хозяйствам, какова структура производства национального дохода по секторам, почему в секторе государственного управления возрастают инвестиции в большем объеме, чем в реальном секторе и т.д. и т.п.

Только после такого разделения национального хозяйства по секторам можно будет составить национальные счета СНС в разрезе секторов экономики путем интеграции бухгалтерской (финансовой) отчетности, как субъектов хозяйствования, так и других юридических и физических лиц (институциональных единиц).

Составленная в разрезе секторов экономики СНС позволит адресно решать насущные проблемы социально-экономического развития страны, оперативно принимать решения по регулированию темпов и пропорций в том или ином секторе экономики. Особенно важно на данном этапе осуществлять анализ и прогноз на ближайшую перспективу показателей национального дохода, его образования, первичного и вторичного распределения, направления капитальных вложений и финансовых ресурсов в те или иные сектора экономики. Это дало бы возможность в дальнейшем управлять структурой национального богатства по секторам экономики.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Система национальных счетов – инструмент макроэкономического анализа. Коллектив кафедры статистики МГУ им. Ломоносова под общей редакцией доктора экономических наук, профессора Ю.Н. Иванова.— М.: Финстатинформ, 1996.— 286 с.

2. Рябушкин Б.Т., Хоменко Т.А. Система национальных счетов.— М.: Финансы и статистика, 1993.— 95 с.
 3. Рыбакова Е.М. Система национальных счетов.— Мн.: УП «Гама-5», 2002.— 79 с.

УЧЕТ ЭМИТЕНТОМ ОПЕРАЦИЙ С АКЦИЯМИ СОБСТВЕННОГО ВЫПУСКА В СООТВЕТСТВИИ С НОВЫМ ТИПОВЫМ ПЛАНОМ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Е.С. Калачик, БГЭУ

В современной экономике капитал предприятия выступает как важнейшая экономическая категория и является одним из сравнительно новых объектов бухгалтерского учета. Основу собственного капитала предприятия составляет уставный фонд, зафиксированный в его уставных учредительных документах. Он является необходимым условием образования и функционирования любого юридического лица.

Уставный фонд акционерного общества состоит из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

В процессе деятельности акционерного общества может быть принято решение о приобретении размещенных акций в целях уменьшения уставного фонда или дальнейшей их перепродажи.

В соответствии с новым Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 года № 89, учет приобретенных акций ведется на счете 81 "Собственные акции (доли)" по фактической (выкупной) стоимости. На нем учитываются собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Следует отметить, что учет выкупленных акций на счете 81 "Собственные акции (доли)" ведется не по номинальной стоимости, как это имеет место в настоящее время, а по цене их выкупа.

Выкупленные акции, хранящиеся в акционерном обществе-эмитенте, не дают права голоса на собраниях акционеров, на них не начисляются и не выплачиваются дивиденды. Они не дают права на участие в разделе имущества при ликвидации акционерного общества.

При выкупе акционерным обществом у акционера принадлежащих ему акций в бухгалтерском учете делают запись по дебету счета 81 "Собственные акции (доли)" и кредиту счетов по учету денежных средств, по учету расчетов на сумму фактических затрат.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 "Собственные акции (доли)" и дебету счета 80 "Уставный фонд" после выполнения данным обществом всех предусмотренных законодательством процедур. Возникающая при этом на счете 81 "Собственные акции (доли)" разница между фактическими затратами по выкупу акций и их номинальной стоимостью относится на счет 92 "Внереализационные доходы и расходы".

Так, например, акционерное общество выкупило 10 акций (номинальная стоимость 1000 руб.) по цене 1200 руб. за единицу и было принято решение об уменьшении уставного фонда и аннулировании акций. В бухгалтерском учете данные операции должны быть отражены следующим образом.

На сумму, перечисленную продавцу акций:

Дебет счета 81 – Кредит счета 51 – 12 000 руб.

Уменьшение уставного фонда на номинальную стоимость аннулированных акций:

Дебет счета 80 – Кредит счета 81 – 10 000 руб.

Списание на убытки разницы между ценой приобретения акций и их номинальной стоимостью:

Дебет счета 92 – Кредит счета 81 – 2 000 руб.

При размещении на вторичном фондовом рынке ранее выкупленных акционерным обществом у своих акционеров собственных акций выполняется запись по кредиту счета 81 в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, учета расчетов. Выявленная при этом на счете 81 разница между фактическими затратами на выкуп акций и стоимостью, по которой они размещены на вторичном фондовом рынке, также относится на счет 92 как внереализационный доход или расход.

Вернемся к нашему примеру. Допустим, акционерное общество осуществило сделку, реализовав выкупленные акции новому акционеру по цене 1300 руб. за акцию. В бухгалтерском учете это будет отражено следующим образом.

Оплачено покупателем за акции:

Дебет счета 51 – Кредит счета 81 – 13 000 руб.