

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПЕРЕДАЧИ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЙ ПУТЕМ ВЫДЕЛЕНИЯ

Коротаев С.Л., д.э.н., профессор БГЭУ, директор аудиторской компании «АудитКонсульт»

Аннотация. Исследуются теоретические и практические аспекты передачи курсовых разниц при реорганизации коммерческих организаций путем выделения. Доказывается необоснованность подходов, в соответствии с которыми курсовые разницы могут передаваться только вместе с теми активами и пассивами, по которым они были образованы. Предлагаются альтернативные варианты раздела курсовых разниц при реорганизации.

THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS TRANSFERS OF EXCHANGE DIFFERENCES DURING REORGANIZATION OF THE ENTERPRISES BY ALLOCATION

S.L. Korotayev, Doctor of Economics, Professor of BSEU, Director of auditing company «AuditConsult»

Abstract. Theoretical and practical aspects of transfer of exchange differences are investigated during reorganization of the commercial organizations by allocation. Groundlessness of approaches according to which exchange differences can be transferred only together with those assets and liabilities on which they were formed is proved. Alternative versions of the section of exchange differences are offered by reorganization.

Введение. Современные условия хозяйствования характеризуются активизацией процессов реорганизации предприятий. Вместе с тем во многих случаях механизмы раздела активов, обязательств, а также собственного капитала между участниками реорганизации действующим законодательством не установлены, в связи с чем на практике возникают многочисленные вопросы, требующие однозначного урегулирования.

Один из таких проблемных вопросов – как разделить между участниками реорганизации путем выделения суммы аккумулированных на счетах учета доходов и расходов будущих периодов курсовых разниц, обусловленных переоценкой валютных активов и валютных обязательств?

Чтобы дать ответ на этот вопрос, проанализируем действующие нормативные правовые акты, имеющие отношение к рассматриваемой проблематике, и выработаем конкретные подходы к его решению.

Основная часть. Возможность учета курсовых разниц, образующихся по операциям с иностранной валютой, на счетах учета доходов и расходов будущих периодов оговорена постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 03.06.2011 г. № 704 «О некоторых вопросах переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте» (далее – постановление № 704) [1].

Согласно названному постановлению коммерческим организациям в связи со значительными девальвационными процессами в 2011 году предоставили право относить разницы, возникающие при переоценке имущества и обязательств в иностранной валюте:

по дебиторской задолженности за отгруженные товары, выполненные работы, оказанные услуги, по авансам, выданным поставщикам и подрядчикам на приобретение сырья, материалов, товаров, работ, услуг, – на доходы (расходы) будущих периодов и списывать на внереализационные доходы (расходы), учитываемые при налогообложении, в порядке и сроки, установленные руководителем организации, но не позднее 31.12.2014 г.;

по кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками за сырье, материалы, товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также по кредитам, займам и процентам по ним, авансам, полученным от покупателей и заказчиков, – на доходы (расходы) будущих периодов и списывать на внереализационные доходы (расходы), учитываемые при налогообложении, в порядке и сроки, установленные руководителем организации, но не позднее 31.12.2014 г.;

по денежным средствам, являющимся вкладом собственника имущества (учредителя, участника) в уставный фонд организации, – на увеличение или уменьшение резервного фонда и не учитывать при налогообложении.

По денежным средствам в иностранной валюте, не являющимся вкладом в уставный фонд, организациям предоставили право относить возникшие при переоценке 24 мая и 21 октября 2011 г. разницы на доходы (расходы) будущих периодов и списывать на внереализационные доходы (расходы), учитываемые при налогообложении, в порядке и сроки, установленные руководителем организации, но не позднее 31 декабря 2014 г.

До 2014 года какихлибо нормативных актов, которые бы определяли порядок раздела между участниками реорганизации курсовых разниц, образующихся при переоценке имущества и обязательств в иностранной валюте на счетах учета доходов и расходов будущих периодов, не было.

При этом возможность передачи курсовых разниц юридическим лицам, создаваемым в результате реорганизации, органами государственного управления не оспаривалась, поскольку доходы и расходы будущих периодов реорганизуемого юридического лица являются статьями баланса. Соответственно, предполагалось, что при реорганизации и составлении разделительного баланса такие доходы и расходы, в том числе и формирующие их курсовые разницы, учтенные на счетах учета доходов и расходов будущих периодов в соответствии с постановлением № 704, могут быть переданы юридическому лицу, создаваемому в результате выделения, причем без какихлибо ограничений.

Данный подход подтверждается, в частности, Разъяснением финансового управления Мингорисполкома от 18.06.2013 г № 12/735/2797 [2].

Что касается налогообложения передаваемых курсовых разниц, в частности в случаях, когда в результате реорганизации путем выделения создавалось предприятие, применяющее упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), то здесь со стороны налоговых органов была однозначная позиция: курсовые разницы, учитываемые в составе доходов и расходов будущих периодов, при их передаче по разделительному балансу выделенному предприятию, применяющему УСН, не участвуют при налогообложении.

Мотивировалось это тем, что согласно ст. 288 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) [3] объектом налогообложения налога при упрощенной системе признается валовая выручка, определяемая как сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов.

К внереализационным доходам согласно п. 2 ст. 288 НК относятся доходы, включаемые в соответствии с НК в состав внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль и подоходного налога с физических лиц, кроме указанных в подп. 3.1, 3.2, 3.4, 3.15, 3.17 п. 3 ст. 128 и подп. 6.2 п. 6 ст. 176 НК.

Поскольку в подп. 3.17 п. 3 ст. 128 НК говорится о «курсовых разницах, возникающих при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, определяемых в порядке, установленном законодательством», то такие разницы в состав внереализационных доходов и соответственно в валовую выручку для ее налогообложения налогом при упрощенной системе не включаются.

То есть курсовые разницы, переданные при реорганизации выделенному предприятию с УСН, не являются объектом налогообложения принимающей стороны.

Соответственно, курсовые разницы, переданные по разделительному балансу в составе доходов и расходов будущих периодов создаваемому в результате реорганизации путем выделения новому предприятию, не будут участвовать при налогообложении реорганизованного предприятия по причине их отсутствия на счетах бухгалтерского учета.

Данный вывод подтверждается, в частности, Письмом инспекции Министерства по налогам и сборам по Советскому району г. Минска от 12.06.2013 г. № 510/АУ304 [4].

В феврале 2014 года на официальном сайте Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь появилось разъяснение (дата доступа 27.02.2014 г.) [5], подтвердившее возможность передачи курсовых разниц при реорганизации путем выделения. Однако, согласно разъяснению, такая передача может быть произведена только «в части доли передаваемого актива либо обязательства».

Основанием для такого вывода является, по мнению налогового органа, то обстоятельство, что курсовые разницы не являются самостоятельной величиной актива либо обязательства, выраженного в иностранной валюте. При этом отмечается, что «на счетах доходов и расходов будущих периодов отражается часть активов и обязательств организации, выраженных в иностранной валюте, но учтенных в официальной денежной единице в результате переоценки».

Сразу же отметим противоречие в логике налогового органа: с одной стороны, курсовые разницы не являются самостоятельной величиной актива либо обязательства, с другой – курсовые разницы, отражаемые на счетах учета доходов и расходов будущих периодов, – это часть активов и обязательств организации.

Полагаем, что если актив (расходы будущих периодов – строка 230 баланса) или пассив (доходы будущих периодов – строка 540 баланса) отдельно выделяются в бухгалтерском балансе, то говорить об их несамостоятельности, по крайней мере, нелогично.

Если ставить под сомнение самостоятельность курсовых разниц, например, от валютного актива, то

почему бы не поставить под сомнение самостоятельность сумм переоценки основных средств (как пассива) от объектов основных средств, сумм управленческих расходов от себестоимости произведенной продукции, сумм кредиторской задолженности от уже списанных активов, по которым эта задолженность образовалась, и т.д.?

Итак, с учетом разъяснения налогового органа, субъекты хозяйствования при реорганизации путем выделения должны четко увязывать аккумулированные на счетах учета доходов и расходов будущих периодов курсовые разницы с передаваемыми активами и обязательствами. То есть, если, например, выделенному предприятию передается валюта, то эту валюту можно «сопроводить» только суммой переоценки именно передаваемой валюты. Но ведь деньги, к которым относится и валюта, как говорится, не пахнут. Когда и каким образом переоценивалась валюта на счетах реорганизуемого предприятия установить, конечно, можно, но вся суть в том, что передаваться при реорганизации будет не та валюта, которая переоценивалась, а та валюта, которая имеется у реорганизуемого предприятия на его валютном счете. То есть увязать суммы переоценки валюты с передаваемой валютой невозможно.

Более того, исходя из логики налогового органа, получается, что если при реорганизации у реорганизуемого предприятия валюты нет, то и курсовые разницы, обусловленные переоценкой валюты на счетах передаваться не могут. Но к какой валюте реорганизуемого предприятия относятся курсовые разницы, учитываемые у реорганизуемого предприятия, если у него валюты нет? Иными словами, курсовые разницы, обусловленные переоценкой валюты на счетах, никак не соотносятся с валютой на счетах и, соответственно, такие курсовые разницы могут рассматриваться как отдельный актив без его увязки с передаваемым валютным активом.

Аналогичная ситуация и с суммами курсовых разниц, которые образовались при переоценке валютных кредиторской и дебиторской задолженности. Из разъяснения МНС следует, что передаче выделенному предприятию подлежат только суммы курсовых разниц, относящихся именно к передаваемым валютным задолженностям.

Однако на счетах учета доходов и расходов будущих периодов числятся курсовые разницы в том числе и по задолженностям, которые уже закрыты. И если предположить, что таких задолженностей на момент реорганизации нет, то и курсовые разницы, обусловленные переоценкой имевшихся ранее задолженностей, не могут быть переданы выделенному предприятию.

В этой связи еще раз подчеркнем: как можно говорить о том, что курсовые разницы – «это не самостоятельная величина актива либо обязательства», если актива либо обязательства, по которым они образовались, нет, а курсовые разницы есть?

Но даже если предположить, что, например, валютная кредиторская задолженность за актив имеется и она передается в составе обязательств выделенному предприятию, то, получается, что передана может быть только сумма курсовых разниц, образовавшихся исключительно по этой задолженности. Но ведь раздельного учета по суммам переоценок в отношении каждой из валютных задолженностей не ведется. Как выделить такие суммы? И имеет ли смысл их выделять с учетом значительной трудоемкости осуществления такого учета?

Следуя логике МНС, при разделе собственных источников (собственного капитала) реорганизуемой организации возможно следует увязывать и суммы передаваемого добавочного капитала (в части переоценки объектов основных средств) с передаваемыми объектами, и суммы передаваемой чистой (нераспределенной прибыли) с прибылью, полученной по каждому объекту реализации, и т.д.

Но ведь это нонсенс. И никто такой увязки не делает. При реорганизации важно одно: стоимость переданных активов должна соответствовать сумме переданных обязательств и передаваемого собственного капитала, т.е. должно соблюдаться основное бухгалтерское уравнение.

К слову сказать, как произвести передачу курсовых разниц в привязке к соответствующим валютным активам и пассивам (которых может уже и не быть), если осуществляется реорганизация организации путем ее разделения на несколько юридических лиц?

Исходя из подходов налоговых органов при такой форме реорганизации передача курсовых разниц в привязке к активам и обязательствам, в отношении которых эти разницы формировались, невозможно.

С нашей точки зрения, вариант, предложенный налоговыми органами, является, мягко говоря, сомнительным.

Более того, он противоречит другому, более раннему разъяснению налоговых органов письму Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 15 сентября 2011 г. № 2223/1651 «Актуальные вопросы исчисления налога на прибыль» [6]. В названном письме, в частности, при рассмотрении

вопросов реорганизации путем присоединения отмечается следующее:

«Курсовые разницы, образованные у присоединенной организации после 01.01.2010, должны быть списаны на внереализационные расходы у данной организации (за исключением курсовых разниц, в отношении которых присоединенной организацией реализовано право, установленное пунктом 2 постановления Совета Министров Республики Беларусь от 03.06.2011 № 704 «О некоторых вопросах переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте» (с изменениями и дополнениями) и не подлежат передаче плательщику, к которому указанная организация присоединилась».

Как видим, присоединяемая организация, у которой на момент реорганизации имеются курсовые разницы, отраженные на счетах учета доходов и расходов будущих периодов с учетом норм постановления № 704, не обязана списывать их на внереализационные расходы и, соответственно, может передать их организации, к которой присоединяется предприятие. При этом какихлибо ограничений по передаче курсовых разниц из письма МНС не следует.

Считаем, что единственным ограничением при передаче курсовых разниц при реорганизации путем выделения может быть условие недопущения в результате такой реорганизации уменьшения платежей в бюджет, что, кстати, имеет место при выделении новых предприятий с УСН.

Во всех остальных случаях, когда в результате реорганизации участники реорганизации остаются на общей системе налогообложения, ограничений по передаче курсовых разниц быть не должно.

Что касается реорганизации путем выделения новых организаций с УСН, то полагаем, что если при реорганизации возникает необходимость учета курсовых разниц в качестве регулирующих статей, целесообразно списать их на финансовый результат реорганизуемого предприятия, как это предусмотрено для общего порядка списания курсовых разниц (п. 15 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 [7]).

В итоге суммы курсовых разниц повлияют на величину прибыли и, соответственно, на величину чистой прибыли, которая уже может – без ущерба в отношении платежей в бюджет – быть передана выделенному предприятию.

Выводы. Учитывая изложенное, считаем возможным сделать следующие выводы, которые могут быть приняты во внимание при уточнении подходов к порядку передачи курсовых разниц при реорганизации путем выделения:

1. Курсовые разницы, отражаемые в соответствии с законодательством на счетах учета доходов и расходов будущих периодов, являются самостоятельными объектами учета, делимыми от активов и пассивов, по которым они образовались.

В этой связи установленный МНС порядок передачи при реорганизации сумм курсовых разниц, обусловленных переоценкой валютных активов и обязательств, в привязке к передаваемым активам и обязательствам является сомнительным.

2. Полагаем, что курсовые разницы, аккумулированные на счетах учета доходов и расходов будущих периодов, как самостоятельные объекты учета, отражаемые по статьям баланса, могут передаваться созданным в результате реорганизации новым предприятиям, если такая передача осуществляется между субъектами хозяйствования, применяющими одинаковую (общую) систему налогообложения.

3. В случае, если производится реорганизация путем выделения (разделения) с переходом от общей системы налогообложения на упрощенную, курсовые разницы, аккумулированные на счетах учета доходов и расходов, передаваться выделенным предприятиям не должны, поскольку это ведет к уменьшению платежей в бюджет.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 03.06.2011 г. № 704 «О некоторых вопросах переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте» (в ред. от 07.02.2012 г.).
2. Разъяснением финансового управления Мингорисполкома от 18.06.2013 г. № 12/7-35/2797.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь : Закон Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 71-З : Принят Палатой представителей 11.12.2009 г. Одобрен Советом Республики 18.12.2009 г. (в ред. от 31.12.2013 г. № 96-З).
4. Письмо ИМНС по Советскому району г. Минска от 12.06.2013 г. № 5-10/АУ-304.
5. УСН: налогообложение курсовых разниц при реорганизации организации : разъяснение ИМНС по Гомельской области // <http://www.nalog.gov.by/ru/voprosy-otvety/view/usn-nalogooblozhenie-10854/>.
6. Письмо Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 15.09.2011 г. № 2-2-23/1651 «Актуальные вопросы исчисления налога на прибыль».
7. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 (в ред. от 31.12.2013 г.).

В принципиальном плане курсовые разницы могут быть переданы выделяемым предприятиям с УСН, но в ином качестве – в форме увеличенной или уменьшенной чистой прибыли реорганизуемого предприятия, т.е. после списания курсовых разниц при реорганизации на финансовый результат реорганизуемого предприятия.