

Отчет о прибылях и убытках	Отчет об изменении капитала
Строка 220 гр.3	Строка 152 гр.7 - строка 162 гр.7
Строка 220 гр.4	Строка 052 гр.7 - строка 062 гр.7
Строка 230 гр.3	Строка 153 гр.10 - строка 163 гр.10
Строка 230 гр.4	Строка 053 гр.10 - строка 063 гр.10
Бухгалтерский баланс	Отчет о целевом использовании полученных средств
Строка 480 гр.3	Строка 400 гр.3
Строка 480 гр.4	Строка 100 гр.3

Пояснительная записка должна содержать:

описание основных направлений деятельности организации, основные показатели ее деятельности;
способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике;
дополнительную информацию по статьям бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств, отчета о целевом использовании полученных средств, **представленную в том порядке, в котором показаны статьи в указанных отчетах;**

дополнительную информацию, которая не содержится в бухгалтерской отчетности, но уместна для понимания ее пользователями;

иную информацию, раскрытие которой в пояснительной записке установлено законодательством.

ПЕРЕХОД ИМУЩЕСТВЕННЫХ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВЕННЫХ ПРАВ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИИ ОТНОШЕНИЙ СОБСТВЕННОСТИ: ПРОБЛЕМЫ МЕЖДИСЦИПЛИНАРНОГО СИНТЕЗА

С.Л. Коротаев, доктор экон. наук, профессор БГЭУ

Аннотация. Нередки случаи, когда вопросы перехода имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций регулируются нормами гражданского законодательства, но не определяются (неоднозначно определяются) законодательством по бухгалтерскому учету и налогообложению и наоборот. В результате выполненного анализа нами выявлены междисциплинарные проблемные вопросы, связанные с трансформацией отношений собственности в Беларуси, и определены пути их решения.

TRANSITION OF PROPERTY AND LIABILITY RIGHTS IN CONDITIONS OF TRANSFORMATION OF PROPERTY RELATIONS: ASPECTS OF INTERDISCIPLINARY SYNTHESIS

S.L. Korotayev, Doctor of Economics, Professor of BSEU

Abstract. There are many cases when the issues of transition of property and contractual rights in relation to the property of business organizations are regulated by civil legislation, but are not determined (are ambiguously determined) by accounting and taxation laws, and vice versa. As the result of the analysis done we identified the interdisciplinary issues of concern related to transformation of property relations in Belarus, and defined the ways which help to solve them.

Введение. Глобализация мировой экономики, развитие рыночных отношений в постсоветских странах неизбежно сопровождаются процессами, связанными с трансформацией отношений собственности переходом имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций.

Как показывает практика, наибольшее количество вопросов, с которыми сталкиваются специалисты, участвующие в процессах трансформации, возникает прежде всего на стыке таких дисциплин, как право, учет и налогообложение. Каждая из этих дисциплин может посвоему толковать те или иные нормы и, соответственно, определять разные подходы к их решению.

И поскольку в конечном итоге то или иное принятое решение находит свое стоимостное отражение

в бухгалтерском учете, главный бухгалтер становится основным ответственным за это решение. Нередко это сопровождается серьезными финансовыми санкциями со стороны налоговых и иных контрольных органов.

МЕЖДИСЦИПЛИНАРНЫЕ ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ, ОБУСЛОВЛЕННЫЕ ТРАНСФОРМАЦИЕЙ ОТНОШЕНИЙ СОБСТВЕННОСТИ

В результате выполненного анализа нами выявлены следующие междисциплинарные проблемные вопросы, связанные с трансформацией отношений собственности в Беларуси, которые в силу их непроработанности (с точки зрения полноценного правового сопровождения) требуют своего решения:

- расчет с участником хозяйственного общества при выходе его из общества по причитающейся ему прибыли;
- расчет с участником по причитающейся ему действительной стоимости его доли в уставном фонде общества, из которого этот участник выходит;
- возврат участнику его имущественного вклада в уставный фонд хозяйственного общества;
- возврат выходящему из общества участнику его вклада в уставный фонд в случае отсутствия у общества чистых активов;
- увеличение уставного фонда хозяйственного общества за счет собственных источников общества;
- корректировка (увеличение) величины финансовых вложений участников в уставный фонд хозяйственного общества при увеличении уставного фонда за счет собственных источников этого общества;
- уменьшение по решению участников акционерного общества (далее – АО) уставного фонда общества путем уменьшения номинальной стоимости его акций с последующим отказом от получения таких сумм в пользу АО;
- выкуп закрытым акционерным обществом собственных акций по стоимости, отличающейся от их номинальной стоимости;
- купляпродажа предприятия как имущественного комплекса;
- купляпродажа части предприятия;
- передача источников при реорганизации хозяйственных обществ путем выделения и разделения;
- реорганизация хозяйственного общества путем выделения из него частного унитарного предприятия (далее – ЧУП);
- реорганизация ЧУП путем его преобразования в хозяйственное общество;
- отказ участника от получения действительной стоимости его доли в уставном фонде общества при выходе из состава участников этого общества;
- расчет с работниками коммерческих организаций за счет чистой прибыли этих организаций;
- изъятие имущества ЧУП его учредителем (собственником);
- образование эмиссионного дохода, его налогообложение и использование в АО и др.

Хозяйственные процессы, связанные с формированием, переходом и прекращением имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций, по которым имеются проблемные вопросы в системе права, учета и налогообложения представлены на рис. 1.

Хозяйственные процессы, связанные с трансформацией отношений собственности, и обусловленные этими процессами хозяйственные операции, по которым имеются противоречия в нормах права, бухгалтерского учета и налогообложения, представлены на рисунке 2.

Следует отметить, что обозначенные выше вопросы, требующие нормативного урегулирования либо корректировки существующих подходов, характерны в большей степени для Беларуси. Во многих странах они уже решены либо их решение принципиальным образом отличается от тех подходов, которые применяются в Республике Беларусь.

Противоречия между нормами права и бухгалтерского учета

Наличие серьезных расхождений между нормами бухгалтерского учета и нормами права, которые регламентируют, в частности, порядок расчета с участником, вышедшим из хозяйственного общества, рассмотрим на конкретном примере.

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

Причитающаяся выходящему участнику часть имущества общества или ее стоимость определяются



Рисунок 1. Хозяйственные процессы, связанные с формированием, переходом и прекращением имущественных и обязательственных прав в отношении имущества коммерческих организаций

по балансу, составляемому на момент его выбытия, а причитающаяся ему часть прибыли на момент расчета. При этом ст. 103 Закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» [2] установлено, что:

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

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

Правоприменительная практика не противоречит указанным выше нормам законодательных актов. Так, хозяйственный суд г. Минска своим решением от 13.10.2010 г. (дело № 72818/2010) удовлетворил требования истца по выплате ему обществом, из состава участников которого он вышел, не только стоимости его доли, определенной на момент выхода из общества, но и части прибыли на дату выплаты стоимости доли.

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

Более того, суд признал законность требований истца по взысканию с ответчика процентов за весь период уклонения последнего от исполнения своих обязанностей по выплате денежных средств вышедшему из хозяйственного общества участнику, в т.ч. и прибыли, причитающейся ему на момент расчета.

Логика сложившегося подхода проста – за использование капитала вышедшего из общества участника, с которым не произведен расчет по причитающейся ему стоимости доли, надо платить, причем за весь период использования такого капитала – с момента выхода участника из общества до момента

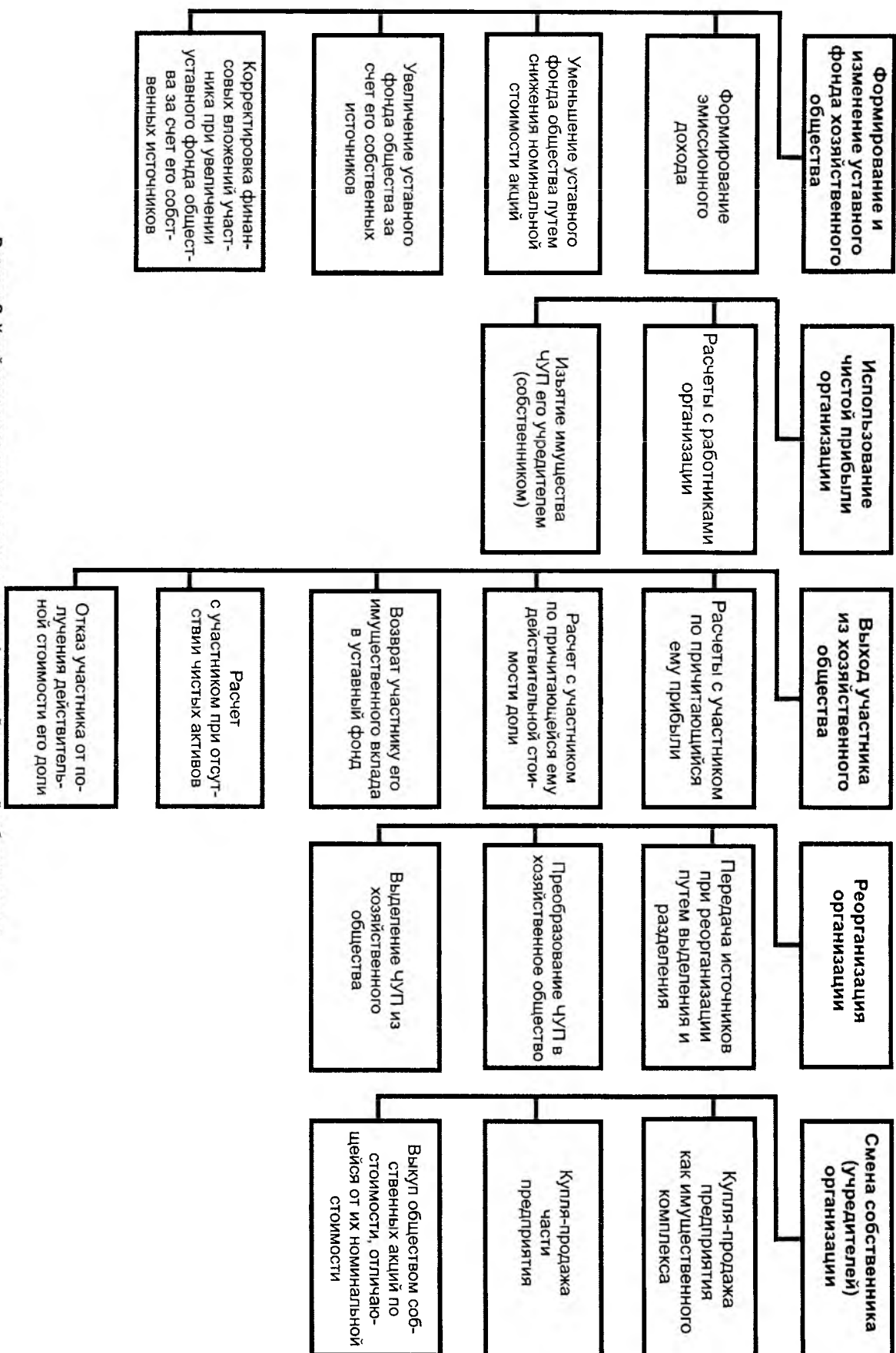


Рисунок 2. Хозяйственные процессы, связанные с трансформацией отношений собственности, и обусловленные этими процессами хозяйственные операции, по которым имеются противоречия в нормах права, бухгалтерского учета и налогообложения

окончательного расчета с ним. А поскольку капитал участника используется в хозяйственной деятельности общества, законодатель и определил, что этот участник может претендовать на ту часть прибыли общества, которая приходится на его долю.

Однако, с нашей точки зрения, подходы к расчетам с вышедшим из общества учредителем должны быть принципиально иными, чем это предусмотрено нормами названных выше законодательных актов.

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

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

Предлагаемые нами подходы к расчетам с учредителями, выходящими из состава участников хозяйственных обществ, исключающие необходимость выплаты вышедшему из общества учредителю части прибыли, приходящейся на его долю на момент расчета, соответствуют подходам, применяемым в Российской Федерации (п. 6.1 ст. 23 Федерального закона РФ от 08.02.1998 г. № 14ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью») [4].

Несколько иные подходы предусмотрены в праве Украины. Так, согласно ст. 54 Закона Украины от 19.09.1991 г. № 1577XII «О хозяйственных обществах» участнику, который выбыл из общества, выплачивается стоимость части имущества общества, пропорциональная его доле в уставном капитале, а также «принадлежащая ему часть прибыли, полученной обществом в данном году до момента его выхода» [5].

Обратим внимание: речь здесь идет о части прибыли не на момент расчета, как это установлено белорусским законодательством, а на момент выхода, т.е. о прибыли, уже заработанной обществом на момент выхода участника.

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

Отметим, что рассмотренный нами пример, характеризующий наличие противоречий между нормами права и нормами бухгалтерского учета, является лишь одним из проблемных вопросов, требующих своего нормативного урегулирования.

Противоречия между нормами бухгалтерского учета и налогообложения

Рассмотрим далее некоторые из имеющихся противоречий в отношении трансформационных процессов между нормами бухгалтерского учета и нормами налогового законодательства.

В соответствии с новой редакцией Типового плана счетов бухгалтерского учета, применяемой в Беларуси с 01.01.2012 г., разница между ценой выкупа акций и их номинальной стоимостью должна относиться на счет учета финансовых результатов и влиять на величину бухгалтерской прибыли [6]. Что касается налогообложения операций, связанных с приобретением АО собственных акций, то здесь необходимо учитывать следующее.

Согласно п. 3 ст. 136 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) если сумма оплаты за выкупаемые обществом собственные акции (доли, паи) превышает их номинальную стоимость, то такая разница не учитывается при определении валовой прибыли общества [7].

Что касается случаев, когда цена выкупа акций не превышает их номинальную стоимость, то логично предположить, что такая разница в силу того, что она для целей учета рассматривается как доход, должна облагаться налогом на прибыль. Тем более, что общество на самом деле получает большую сумму средств, чем оно получило при первичном размещении акций. Однако для исчисления налога на прибыль при покупке акций по стоимости, меньшей номинальной, и последующем аннулировании таких акций налогооблагаемого дохода, по мнению специалистов Министерства по налогам и сборам (далее – МНС), не возникает: «в данном случае, как и при снижении номинальной стоимости акций, отсутствует факт реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и факт получения дохода»

[8, с. 54].

Налицо явное расхождение в подходах для целей бухгалтерского и налогового учета, которые, как нам представляется, в рассматриваемой ситуации должны быть едиными.

Отметим, что до 2013 года в Беларуси в качестве налогооблагаемого дохода однозначно определялся эмиссионный доход, который был обусловлен первичным размещением акций создаваемого открытого акционерного общества по стоимости, превышавшей их номинальную стоимость. При этом для целей бухгалтерского учета такой доход рассматривался как добавочный капитал, учитываемый в составе собственного капитала хозяйственного общества.

Другой пример наличия противоречий между нормами учета и налогообложения. Речь идет об операции уменьшения уставного фонда АО путем уменьшения номинальной стоимости акций.

Прежде всего отметим, что возможность уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций предусмотрена нормами ГК и Закона «О хозяйственных обществах».

При этом, согласно разъяснению МНС [9], объекта обложения налогом на прибыль в отношении сумм уменьшения номинальной стоимости акций, которые не возвращаются участникам, не образуется.

Основными доводами налоговых органов в части отсутствия налогооблагаемого дохода по суммам уменьшения номинальной стоимости акций, передаваемым в пользу АО, являются:

1) отсутствие в законодательстве Республики Беларусь нормы, устанавливающей обязанность общества «производить выплату его участникам в размере разницы между прежней и новой величиной уставного фонда».

2) отсутствие по рассматриваемой операции факта реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

3) отсутствие сумм уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций в перечне внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении;

4) отсутствие факта получения дохода АО в момент уменьшения его уставного фонда.

Проанализируем каждый из приведенных выше доводов более детально.

Во-первых, что касается отсутствия в законодательстве Республики Беларусь обязанности хозяйственного общества в случае уменьшения уставного фонда «производить выплату его участникам в размере разницы между прежней и новой величиной уставного фонда». Действительно, такой обязанности нет, но и нет запрета на такие действия.

Более того, согласно разъяснению Министерства финансов Республики Беларусь от 14.10.2011 г. № 15115/621 [10] в случае принятия собранием акционеров АО решения об уменьшении номинальной стоимости акций общества «хозяйственная операция по уменьшению величины уставного фонда путем снижения номинальной стоимости акций отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 80 «Уставный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями».

Формирование задолженности перед учредителями означает, что в результате уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций общество становится должником акционеров. А это, в свою очередь, предполагает необходимость либо расчета с акционерами, либо принятия собранием акционеров решения о направлении сумм уменьшения номинальной стоимости акций в пользу самого общества.

По сути дела, формируемая перед акционерами задолженность – это их потенциальный доход, которым они вольны распоряжаться по собственному усмотрению. И если акционеры принимают решение направить этот доход на нужды предприятия, например с целью улучшения финансовых результатов отчетного периода, то такая «переадресовка» дохода может рассматриваться как безвозмездное получение АО активов (не в пределах одного собственника) в размере суммы уменьшения номинальной стоимости акций АО, не переданной для расчета с акционерами.

В свою очередь, согласно п. 3.8 ст. 128 НК, безвозмездное получение организацией активов рассматривается как внереализационный доход этой организации, подлежащий обложению налогом на прибыль.

Рассмотрим следующий довод МНС об отсутствии объекта обложения налогом на прибыль по причине отсутствия при уменьшении номинальной стоимости акций факта реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Действительно, факта реализации при отказе акционеров от получения сумм уменьшения уставного фонда в пользу АО в рассматриваемой ситуации не возникает. Но факт реализации и не требуется для того, чтобы относить те или иные доходы к внереализационным. Наоборот, к внереализационным доходам, в соответствии с НК, как раз и следует относить те доходы, которые получены плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реали-

зацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Далее. Отсутствие в перечне внереализационных доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль, сумм уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций не означает, что такие «не поименованные» суммы не подлежат обложению налогом на прибыль, поскольку перечень внереализационных расходов, оговоренных НК, является открытым.

Так, согласно п. 3.20 ст. 128 НК в состав внереализационных доходов подлежат включению «другие доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав».

И, наконец, главный довод МНС – отсутствие при уменьшении уставного фонда АО факта получения обществом дохода.

Действительно, согласно п. 2 ст. 128 НК «внереализационные доходы определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета и отражаются в том налоговом периоде, в котором они фактически получены плательщиком, если иное не установлено настоящей статьей (за исключением банков)».

Означает ли отказ от получения акционерами сумм уменьшения уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций в пользу АО фактическое получение АО доходов? С нашей точки зрения, да, означает. При этом следует отметить, что факт получения дохода не следует увязывать с получением денежных средств или иных активов. Например, при взаимозачете задолженностей по суммам штрафных санкций, факта движения денежных средств не имеется, однако факт получения внереализационного дохода каждой из сторон фиксируется.

Возникает внереализационный доход и в других случаях, например, при увеличении уставного фонда АО за счет собственных источников общества, если такое увеличение привело к непропорциональному увеличению долей участников (п.п. 3.4 п. 3 ст. 128 НК).

Так, согласно разъяснению МНС от 23.12.2011 г. № 229/13059 «при увеличении процентной доли участия в уставном фонде организации в результате уменьшения номинальной стоимости паев (акций) за счет собственных источников организации доход участника (акционера) организации выражается в виде экономической выгоды в размере увеличения за счет собственных источников организации номинальной стоимости паев (акций), приводящего к изменению процентной доли участия. Причем данный доход возникает в момент его начисления в бухгалтерском учете» [11].

Как видим, фактическое получение доходов признается в рассматриваемом случае в момент начисления таких доходов в бухгалтерском учете, а не в момент выплаты таких доходов.

В этой связи отказ акционеров АО от получения сумм уменьшения уставного фонда общества, сопровождающийся закрытием счета учета расчетов с учредителями, означает, по нашему мнению, получение АО экономической выгоды в размере перешедшей к обществу суммы уменьшения номинальной стоимости акций в момент закрытия счета учета расчетов с учредителями и, соответственно, отражения такой выгоды в составе доходов АО.

Отметим, что при уменьшении уставного фонда АО и отказе участников в погашении перед ними образовавшейся задолженности у АО остается актив в размере ранее поступивших сумм в оплату акций. В какой форме имеется этот актив, неважно – он может быть как в форме денег, так и в форме неденежных активов. Важно то, что АО получило актив в размере разницы между ранее установленной номинальной стоимостью акций и их новой номинальной стоимостью, который, с учетом решения акционеров, не обременен обязательствами – он перешел к обществу безвозмездно.

Исходя из этого, а также учитывая тот факт, что такой переход произошел не в пределах одного собственника, очевидно, что у общества образовался внереализационный доход, подлежащий обложению налогом на прибыль в момент его начисления в бухгалтерском учете.

Как видим, доводы МНС в части отсутствия налогооблагаемого дохода в отношении сумм уменьшения номинальной стоимости акций, оставшихся у АО, не имеют под собой достаточных обоснований. Отметим, что вывод о необходимости обложения налогом на прибыль сумм уменьшения номинальной стоимости акций, переданных в соответствии с решением акционеров в пользу АО, в полной мере совпадает с подходами, применяемыми в Российской Федерации (РФ). Так, согласно п. 16 ст. 250 Налогового кодекса РФ в состав внереализационных доходов, облагаемых налогом на прибыль, включаются доходы «в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 17 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса)» [12].

Единственное исключение из сделанного нами вывода о необходимости обложения налогом на прибыль сумм уменьшения номинальной стоимости акций – это случай, когда уменьшение уставного фонда путем уменьшения номинальной стоимости акций обусловлено необходимостью уменьшения уставного фонда АО до величины его чистых активов.

Очевидно, что в таком случае в первоочередном порядке должен решаться вопрос о выполнении требований законодательства, в частности, п. 3 ст. 471 ГК и ст. 28 Закона «О хозяйственных обществах», согласно которым если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется менее его уставного фонда, это общество обязано уменьшить свой уставный фонд до размера, не превышающего стоимости его чистых активов.

Следует отметить, что в целом ряде случаев система бухгалтерского учета не дает конкретных ответов по порядку отражения в учете отдельных хозяйственных операций. Очевидно, что в такой ситуации и система налогообложения не имеет однозначно выраженной позиции по налогообложению таких операций. Как результат, в тех случаях, когда это влияет на налогооблагаемую базу, налоговые органы в зависимости от конкретной ситуации могут выбрать тот вариант учета, при котором субъект хозяйствования будет вынужден уплатить большую сумму налогов.

В качестве примера рассмотрим порядок отражения в учете операций, связанных с формированием задолженности перед вышедшим из хозяйственного общества участником и последующим аннулированием доли этого участника, перешедшей к обществу (табл. 1).

Таблица 1

Отражение в учет операций, связанных с выходом участника из общества и аннулированием его доли в уставном фонде общества

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерский подход	
		Вариант 1 (применяемый ¹)	Вариант 2 (предлагаемый ²)
1	Формирование задолженности перед вышедшим участником (в размере действительной стоимости доли)	• Дебет счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» - Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» - на величину действительной стоимости доли	• Дебет счета 81 - Кредит счета 75 - на номинальную стоимость доли; • Дебет счетов учета собственных источников (82, 83, 84) - Кредит счета 75 - на разницу между действительной стоимостью доли и ее номинальной стоимостью
2	Расчет с вышедшим участником	• Дебет счета 75 - Кредит счета 51 «Расчетные счета»	
3	Аннулирование доли вышедшего участника (закрытие счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)»)	• Дебет счета 80 «Уставный капитал» - Кредит счета 81 - на номинальную стоимость доли; • Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» - Кредит счета 81 - на разницу между действительной стоимостью доли и ее номинальной стоимостью	• Дебет счета 80 - Кредит счета 81 - на номинальную стоимость доли
Налоговые последствия		Налоговая база при расчете налога на прибыль при использовании данного варианта учета уменьшается на величину разницы между действительной стоимостью доли и ее номинальной стоимостью	Поскольку источниками для расчета с вышедшим участником выступают исключительно составляющие собственного капитала, налогооблагаемая база при исчислении налога на прибыль не уменьшается

Как видим, в зависимости от применения того или иного варианта учета, у хозяйственного общества формируются различные финансовые результаты и, соответственно, различные

¹ Данный вариант предлагается отдельными разъяснениями финансовых органов.

² Данный вариант базируется на нормах законодательных актов, устанавливающих, что действительная стоимость доли вышедшего участника определяется величиной чистых активов общества, приходящихся на долю вышедшего участника в уставном фонде общества. В свою очередь, величина чистых активов в своей основе определяется величиной собственных источников общества, которые и должны, в конечном итоге, выступить в качестве источников для расчета с вышедшим участником.

налогооблагаемые базы. В итоге это может привести к серьезным финансовым санкциям к хозяйствующим субъектам со стороны как налоговых, так и иных контрольных органов.

Противоречия между нормами налогообложения и права

Рассмотрим далее имеющиеся расхождения в оценке хозяйственных процессов с точки зрения права и налогообложения. В качестве примера проанализируем процесс реорганизации ЧУП, учредителем которого является физическое лицо, путем его преобразования в хозяйственное общество с ограниченной ответственностью (ООО).

Прежде всего отметим, что такая форма реорганизации не противоречит нормам гражданского законодательства и, соответственно, должна осуществляться в общеустановленном порядке, что подтверждается, в частности, письмом Министерства юстиции Республики Беларусь от 21.07.2004 г. № 05-05/1399-1 «О правовых основаниях государственной регистрации юридических лиц, создаваемых в результате преобразования унитарных предприятий в хозяйственные общества» [13].

Согласно п. 5 ст. 54 ГК при реорганизации юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (изменение организационно-правовой формы) к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом. Таким образом, с учетом норм права, имущество, находящееся на правах хозяйственного ведения в ЧУП, передается в создаваемое ООО.

Однако налоговые органы отрицают правомерность таких действий. Они считают, что принятие собственником ЧУП решения о преобразовании ЧУП в ООО предполагает безусловное изъятие этим собственником принадлежащего ему имущества у ЧУП и, соответственно, в таком случае у собственника ЧУП в отношении изымаемого имущества образуется доход, подлежащий обложению подоходным налогом.

Обосновывается это тем, что право собственности на имущество ЧУП принадлежит учредителю ЧУП, и при реорганизации ЧУП в ООО это имущество не может перейти к ООО. По сути дела налоговые органы отрицают саму возможность преобразования ЧУП в ООО. Такая возможность, по мнению налоговиков, допускается в случае, если ЧУП выступит учредителем ООО.

К сожалению, налоговые органы не учитывают то обстоятельство, что при реорганизации путем преобразования ранее действующее ЧУП прекращает свою деятельность и уже не может выступать учредителем создаваемого в результате реорганизации нового предприятия. Таким учредителем может выступать только собственник ЧУП, являющийся одновременно и собственником имущества этого ЧУП.

В этой связи считаем, что преобразование ЧУП в ООО должно осуществляться по обычной процедуре с учетом необходимости передачи создаваемому ООО прав и обязанностей ЧУП по передаточному акту.

Приняв решение о реорганизации ЧУП в ООО, что однозначно предусмотрено п. 6 ст. 113 ГК, собственник ЧУП должен заключить учредительный договор с иными лицами - потенциальными участниками создаваемого общества, в котором указываются размеры вкладов в уставный фонд ООО всех его участников.

В силу того, что при реорганизации вновь создаваемому в результате преобразования ООО передаются не только активы, но и обеспечивающие эти активы обязательства и собственный капитал ЧУП, включающий в качестве источника уставный фонд ЧУП, в качестве величины вклада собственника ЧУП в уставный фонд ООО, как вариант, может быть определена передаваемая ООО величина уставного фонда ЧУП.

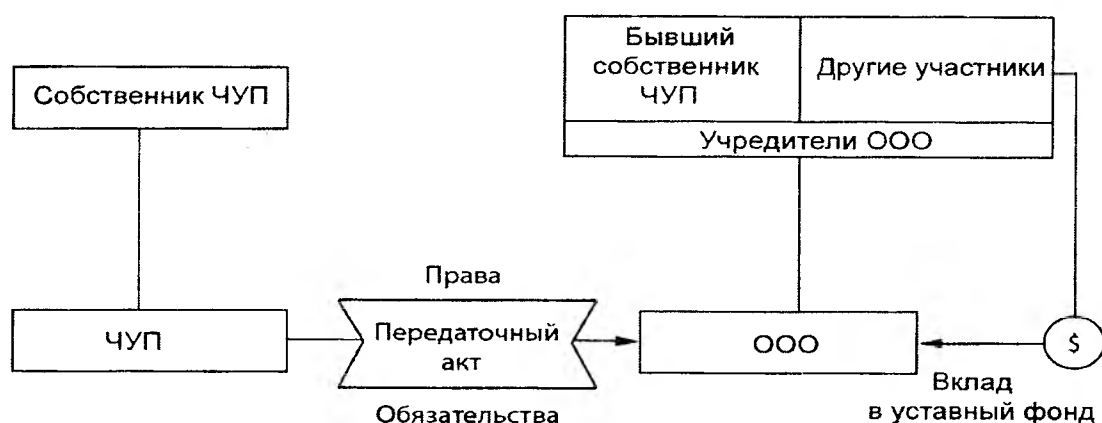
Если эта величина не обеспечивается чистыми активами ЧУП, т.е. если уставный фонд «проеден», объявляемая величина вклада собственника ЧУП в уставный фонд ООО должна быть скорректирована (уменьшена) до величины чистых активов ЧУП, либо собственник ЧУП (уже как учредитель ООО) должен сформировать уставный фонд за счет дополнительных взносов.

Однако такой подход, по нашему мнению, будет ущемлять интересы собственника ЧУП, поскольку с учетом норм действующего законодательства реальный вклад участника может составить величину чистых активов ЧУП, существенно превышающую величину вклада в уставный фонд ЧУП. И если бывший собственник ЧУП определит свою долю меньше, чем величина чистых активов ЧУП, то на активы, переданные ЧУП в ООО, не обремененные обязательствами, будут в итоге претендовать и другие участники ООО (например, при выходе участника из ООО или ликвидации ООО).

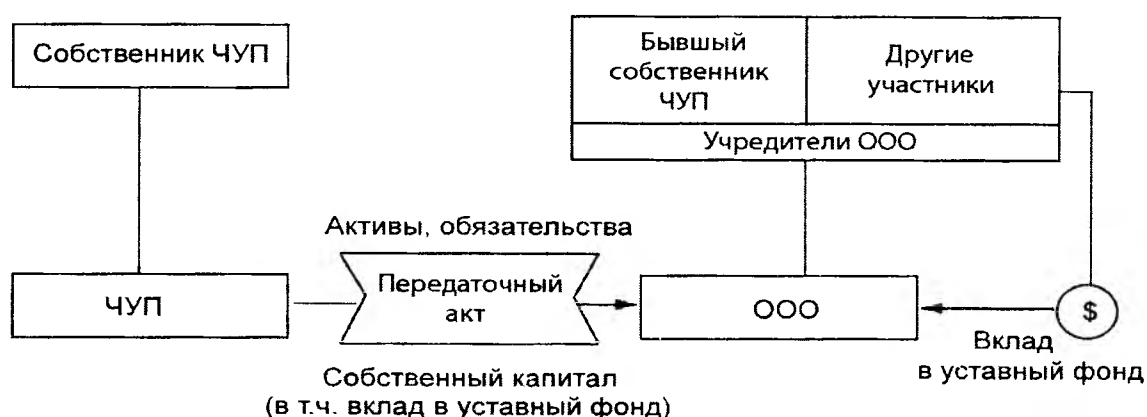
С тем, чтобы такого ущемления интересов собственника не произошло, возможно, с нашей точки зрения, использовать один из следующих вариантов действий:

до реорганизации ЧУП в ООО направить собственный капитал (собственные источники) ЧУП на уве-

А. Правовой подход



Б. Бухгалтерский подход



В. Налоговый подход



Рис. 3. Реорганизация ЧУП путем его преобразования в хозяйственное общество (ООО)
 личение уставного фонда ЧУП с последующей передачей создаваемому ООО новой величины вклада ЧУП в уставный фонд ООО;
 в учредительном договоре оговорить, что вклад собственника ЧУП в уставный фонд ООО обеспечи-

вается за счет передаваемого ООО собственного капитала (собственных источников) ЧУП.

Что касается других участников ООО, то они должны внести вклад в уставный фонд общества, созданного путем реорганизации, в соответствии с нормами законодательства в размерах, оговоренных в учредительном договоре.

Как видим, реорганизация ЧУП в ООО путем преобразования не требует изъятия собственником ЧУП имущества и, соответственно, обложения стоимости этого имущества подоходным налогом.

В целом следует отметить, что именно вопросы реорганизации, в которых участвуют ЧУП, вызывает больше всего вопросов. Это обусловлено, в частности, тем, что данная организационно-правовая форма характерна исключительно для Беларуси. В России, как известно, унитарные предприятия не могут иметь частную форму собственности.

Правовой, бухгалтерский и налоговый подходы к процессу реорганизации ЧУП путем преобразования его в хозяйственное общество (ООО) представлены на рис. 3.

...ПРОДОЛЖЕНИЕ В СЛЕДУЮЩЕМ НОМЕРЕ...

ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО УПРАВЛЕНИЮ СОЦИАЛЬНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЯ: ОПЫТ УКРАИНЫ

*Е.В. Кузнецова, зав. сектором судебных экономических исследований
Севастопольского отделения Харьковского НИИ судебных экспертиз
имени засл. проф. Н.С. Бокариуса*

Аннотация. Обоснованы направления формирования аналитического учета операций по управлению социальной ответственностью на предприятиях Украины.

ANALYTICAL ACCOUNTING OF MANAGEMENT TRANSACTIONS FOR CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY: EXPERIENCE OF UKRAINE

*Elena Kuznetsova, Head of the Legal Department of Economic Research,
Bokarius's Scientific Forensic Institute, Sevastopol branch, Kharkov*

Abstract: Justification for creating an Analytical Accounting Management System of Corporate Social Responsibility by Enterprises in the Ukraine.

Введение. В современных условиях хозяйствования, характеризующихся дальнейшим углублением рыночных отношений, национальной и международной интеграцией экономических субъектов, существенно возрастает актуальность учетно-аналитического обеспечения процессов управления. Именно информационная основа принятия управленческих решений определяет эффективность таких решений и создает объективную основу использования бухгалтерского учета как инструмента управления экологическими и социальными процессами. А это, в свою очередь, требует дальнейшей научной разработки методологических аспектов бухгалтерского учета экологической и социальной деятельности предприятий.

В современной экономической науке вопросы бухгалтерского учета экологической деятельности хозяйствующих субъектов рассматривались в трудах таких отечественных и зарубежных ученых, как И.В. Бешуля, Ф.Ф. Бутынец, С.Ф. Голов, В.Г. Гетьман, А.М. Герасимович, В.М. Жук, И.В. Замула, Г.Г. Кирейцев, Н.М. Малюга, В.И. Мосягин, Е.К. Муруева, В.З. Папинко, П.Т. Саблук, М. Стемпень, Х. Хендриксен, С. Шелтеггер), вопросы бухгалтерского учета социальной деятельности – в работах таких ученых, как Ф.Ф. Бутынец, Байдон Н. (Baydon N.), Биттл Д., Виллет Р. (Willet R.), С. Дипиаза (мл.), И.В. Жиглей, Л.В. Чижевская, М.С. Пушкар, К.В. Шиманская, Екклз Р., Рашид С.К. (Rashid S.K.).

Как показывает анализ, вопросы, связанные с экологической и социальной деятельностью организаций, являются чрезвычайно актуальными и требуют своего дальнейшего исследования. Успешное решение имеющихся проблемных вопросов будет способствовать повышению эффективности как