

наряду с экономическими преференциями позволяют получить квалификационные, социальные, культурные, духовные и иные положительные моменты;

2. Развитие социальной активности населения по принципам устойчивости, что позволит каждого индивида осознать свою роль и вклад в развитие общества. К. Маркс считал, что расширенное воспроизводство невозможно осуществить в капиталистическом обществе, т.к. индивид, не являясь владельцем средств производства, не заинтересован в развитии своих способностей к труду. Однако мы видим, что в капиталистическом обществе произошло повышение роли знаний. Индивиды стремятся к саморазвитию не только в профессиональном плане, но и в личностном;

3. Повышение производительности труда за счет создания высокопроизводительных рабочих мест, что может быть связано с появлением новых товаров, бизнес-процессов, развитием новых направлений бизнеса, перемещением экономики в интернет-пространство;

4. Рост уровня жизни, что обуславливается повышением не только доходов населения, но и параллельным развитием других общественно-производственных отношений.

Таким образом, воспроизводство рабочей силы является сложным многоуровневым процессом, влияние на который оказывает множество факторов, обусловленных социально-экономическим, политическим, культурным, духовным развитием общества. Изучение данных факторов, а также анализ их влияния друг на друга и на процесс воспроизводства позволяет приблизиться к пониманию того, каким образом направить явления, происходящие на рынке труда, на интенсивное развитие государства.

ОТКАЗ УЧАСТНИКА ОТ ПОЛУЧЕНИЯ ДЕЙСТВИТЕЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ЕГО ДОЛИ В УСТАВНОМ ФОНДЕ ОБЩЕСТВА:

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

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

Аннотация. Рассматриваются проблемные вопросы учета и налогообложения, возникающие на практике при выходе участников из хозяйственных обществ и отказе от получения причитающейся им в соответствии с действующим законодательством действительной стоимости доли в уставном фонде общества. Предлагаются конкретные пути решения имеющихся проблем.

PARTICIPANT'S WAIVER OF RECEIPT OF AN ACTUAL VALUE OF ITS SHARE IN THE AUTHORIZED CAPITAL OF THE COMPANY: ISSUES OF ACCOUNTING AND TAXATION

Sergey Korotaev, Dr.habil., Professor of BSEU, Director of Joint Stock Company «AuditConsult»

Abstract. One considers crucial issues of accounting and taxation arising in practice in case of withdrawal of a participant from business entities and waiver of receipt of the actual value of the share in the authorized capital of the company due to this participant in accordance with the applicable law. Certain solutions to the existing problems are offered.

Введение. Как показывает практика, нередко при выходе из хозяйственного общества (ООО, ОДО) его участники отказываются от получения части стоимости имущества, приходящегося на их долю в уставном фонде общества. Как правило, такие отказы производятся в силу непонимания выходящи-

ми участниками того, что им причитается на самом деле. При этом многие исходят в своих действиях из того, что будет неплохо, если они вернут хотя бы то, что изначально вносилось в уставный фонд. Учитывая, что действующим законодательством такие действия однозначно не регламентированы, у хозяйственных обществ, равно как и участников, выходящих из этих обществ, возникает немало проблемных вопросов по порядку бухгалтерского учета и налогообложения операций, связанных с выходом участников.

Вот только некоторые из таких проблемных вопросов:

1) Может ли участник, выходящий из общества, отказаться от своих имущественных прав, обусловленных его долей в уставном фонде этого общества?

2) Как операции по переходу доли участника к обществу в случае отказа участника от получения ее действительной стоимости отразить в бухгалтерском учете:

а) общества, из которого выходит участник?

б) организации, которая выходит из состава участников хозяйственного общества?

3) Возникает ли у общества подлежащий налогообложению доход в отношении действительной стоимости доли участника, перешедшей к обществу безвозмездно в связи с отказом участника от ее получения?

4) Образуется ли доход у участника, выходящего из общества, с учетом того, что вышедший участник, отказавшись от получения действительной стоимости своей доли, ничего не получает?

Если образуется, как его определить:

а) для участника-юридического лица?

б) для участника-физического лица?

5) Возникает ли объект обложения налогом на добавленную стоимость (далее – НДС) при отказе юридического лица от получения действительной стоимости его доли в уставном фонде общества, из которого этот участник вышел?

Чтобы выработать подходы к решению перечисленных проблемных вопросов, рассмотрим их более подробно, основываясь на нормах национального законодательства и учитывая опыт других стран, в частности опыт Российской Федерации (далее – РФ).

Правовые аспекты расчета с участником, выходящим из общества, при отказе участника от получения действительной стоимости его доли

При выходе участника из состава участников хозяйственного общества ему – с учетом норм п. 2 ст. 64, п. 1 ст. 88 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК) [1], ст. 103 Закона «О хозяйственных обществах» [2] – выплачивается стоимость части имущества общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде общества, если иное не предусмотрено уставом, а также часть прибыли, приходящаяся на его долю. Приходящаяся выходящему участнику стоимость части имущества общества определяется по балансу, составляемому на момент его выбытия, а причитающаяся ему часть прибыли – на момент расчета, которым является дата выплаты этому участнику стоимости имущества, определенная решением общего собрания участников общества.

Стоимость части имущества общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде общества, или действительная стоимость доли участника общества, соответствует части стоимости чистых активов этого общества, пропорциональной размеру его доли в уставном фонде (ч. 2 ст. 94 Закона «О хозяйственных обществах»).

Действительная стоимость доли (части доли) участника в уставном фонде общества должна, с нашей точки зрения, определяться на основании данных бухгалтерской отчетности за последний отчетный период, предшествующий дате обращения участника с таким заявлением о выходе. Такой порядок установлен, в частности, для случая, когда осуществляется расчет с участником при отказе других участников от покупки предложенной участником доли (части доли) (ч. 6 ст. 98 Закона «О хозяйственных обществах»).

Действительная стоимость доли (части доли) участника в уставном фонде общества выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов этого общества и его уставным фондом, т.е. источником для расчета с участником выступают собственные источники общества. Если такой разницы недостаточно, общество обязано уменьшить свой уставный фонд на недостающую сумму (часть 4 ст. 99, часть 7 ст. 103, часть 6 ст. 112 Закона «О хозяйственных обществах»), а также произвести выплату действительной стоимости доли (части доли) вышедшему участнику.

Если стоимость чистых активов хозяйственного общества равна нулю или имеет отрицательную величину, то отсутствует разница, за счет которой выплачивается действительная стоимость доли (части доли) участника в уставном фонде общества. В таких случаях оснований для выплаты действитель-

ной стоимости доли (части доли) участника в уставном фонде общества, взыскания стоимости части имущества общества или выдачи, присуждения имущества в натуре не имеется (п. 30 постановления Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 20 «О некоторых вопросах рассмотрения дел с участием коммерческих организаций и их учредителей (участников)» [3].

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

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

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

Следует отметить, что сделанные нами выводы в полной мере подтверждаются судебной практикой Российской Федерации (далее – РФ). Так, в соответствии с постановлением ФАС Северо-Западного округа от 16.05.2012 по делу № А44-402/2011 [4] отказ участника, вышедшего из общества, от выплаты ему действительной стоимости доли является правомерным и признается прощением долга. В свою очередь, в соответствии со ст. 415 ГК РФ [5] прощение долга – это такой способ прекращения обязательства, при котором кредитор освобождает должника от лежащих на нем обязанностей. И поскольку учредитель при отказе от получения действительной стоимости своей доли фактически освобождает общество от имущественной обязанности перед собой, такую операцию согласно ст. 572 ГК РФ следует рассматривать как операцию дарения.

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

И еще один немаловажный аспект. Как уже отмечалось выше, согласно нормам ГК и Закона «О хозяйственных обществах», выходящему из общества участнику «выплачивается стоимость части имущества общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде общества, если иное не предусмотрено уставом». Как видим, выплата действительной стоимости доли участнику производится в безусловном порядке (естественно, при наличии чистых активов), «если только иное не предусмотрено уставом общества». Это означает, что если иное не будет предусмотрено уставом, общество обязательно должно произвести начисление и отразить как задолженность перед вышедшим из общества участником расчетную стоимость его доли в уставном фонде общества.

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

Необходимость разделения рассматриваемых операций обусловлена и тем, что формирование задолженности перед вышедшим участником, как будет показано далее, требует отражения у вышедшего участника-юридического лица дохода от участия в деятельности общества, из которого этот участник вышел.

Бухгалтерский учет и налогообложение при выходе участника из общества и отказе от получения действительной стоимости доли

А) Учет и налогообложение в хозяйственном обществе, из которого выходит участник

Как уже отмечалось выше, при выходе участника из общества в учете этого общества должна формироваться кредиторская задолженность перед вышедшим участником в размере действительной стоимости доли участника, соответствующей величине чистых активов общества, приходящихся на

долю участника в уставном фонде.

Если у общества чистых активов не имеется, то и задолженность перед участником не формируется. Поскольку источником выплаты действительной стоимости доли вышедшего участника являются собственные источники общества, считаем, что общество вправе отразить такие выплаты в следующем порядке:

- Д-т 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» К-т 75 «Расчеты с учредителями» на номинальную стоимость доли выходящего участника;
- Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (83 «Добавочный капитал», 82 «Резервный капитал») – К-т 75 «Расчеты с учредителями» на разницу между действительной стоимостью доли вышедшего участника и ее номинальной стоимостью.

При таком подходе в итоге по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» будет числиться задолженность перед участником в размере действительной стоимости его доли в уставном фонде общества. Предлагаемый вариант учета удобен и в том плане, что в момент получения заявления участника о выходе из общества на счета бухгалтерского учета может быть отражена только номинальная стоимость его доли, поскольку доля перешла к обществу не в результате сделки купли-продажи, а в соответствии с законодательством. Следующие записи на счетах бухучета могут быть сделаны после расчета действительной стоимости доли исходя из величины чистых активов общества, приходящейся на долю вышедшего участника.

На практике, казалось бы, возможно применение и такого варианта, когда по дебету счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» будет отражаться вся стоимость доли вышедшего участника. Однако такой вариант учета является, с нашей точки зрения, сомнительным и, соответственно, он может вызвать ряд вопросов от проверяющих органов.

Дело в том, что традиционно счет 81 используется обществом в случае выкупа обществом долей участников, которые впоследствии передаются другим участникам или третьим лицам. При этом, в соответствии с п. 64 Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 [6] (далее – Инструкция № 50), «разница между числящейся в бухгалтерском учете стоимостью ... долей в уставном фонде ... и стоимостью, по которой указанные ... доли в уставном фонде ... были реализованы, отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

И если всю причитающуюся вышедшему участнику действительную стоимость доли отражать по дебету счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)», то при традиционном использовании данного счета получается, что при последующей продаже доли финансовый результат общества будет занижен. Это объясняется разными источниками «наполнения» действительной стоимости доли. В одном случае вся действительная стоимость будет обеспечиваться собственными источниками, в другом – часть действительной стоимости доли (разница между действительной стоимостью доли и ее номинальной стоимостью) будет обеспечиваться за счет финансового результата общества.

Рассмотрим вариантное отражение операций по начислению действительной стоимости доли вышедшему участнику на конкретном примере, не учитывающем отказ участника от получения действительной стоимости своей доли.

ПРИМЕР 1.

Исходные данные¹:

1. Действительная стоимость доли, причитающаяся выходящему из хозяйственного общества участнику, – 10 млн. руб.
2. Номинальная стоимость доли вышедшего участника – 6 млн. руб.
3. После перехода доли вышедшего участника к обществу она была продана третьему лицу за 15 млн. руб.

Варианты учета:

- а) по счету 81 отражается только номинальная стоимость доли вышедшего из общества участника;
- б) по счету 81 отражается действительная стоимость доли вышедшего из общества участника.

Как видим, при использовании варианта б) финансовый результат организации будет существенно меньшим, чем при использовании варианта а), что при проверке правильности исчисления налога на прибыль может вызвать законные претензии со стороны налоговых органов.

Необходимость использования счета 81 обусловлена тем, что в таком случае будет действительно

¹ Здесь и далее все исходные данные условные.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, млн. руб.
Вариант а)				
1	Отражение номинальной стоимости доли вышедшего участника	81	75	6
2	Отражение разницы между действительной стоимостью доли и ее номинальной стоимостью (10 – 6)	84 (83, 82)	75	4
3	Продажа доли вышедшего участника третьему лицу	51	81	15
4	Закрытие счета 81 (15 – 6)	81	91	9
Вариант б)				
1	Отражение действительной стоимости доли вышедшего участника	81	75	10
2	Продажа доли вышедшего участника третьему лицу	51	81	15
3	Закрытие счета 81 (15 – 10)	81	91	5

отражен переход доли вышедшего участника к хозяйственному обществу, как это и определено, в частности, частью 4 ст. 103 Закона «О хозяйственных обществах».

И по этой доле, с учетом норм действующего законодательства, общество должно будет принимать соответствующее решение: либо отчуждать эту долю третьим лицам, либо ее аннулировать.

Определив порядок формирования задолженности перед вышедшим из общества участником, рассмотрим далее следующую операцию: отказ участника от получения действительной стоимости его доли.

Выше уже отмечалось, что такой отказ с позиций юриспруденции следует рассматривать как дарение (в форме прощения долга). Для целей бухгалтерского учета получение обществом от дарителя действительной стоимости доли является получением безвозмездной помощи.

В этой связи обществу в рассматриваемой ситуации, казалось бы, следует руководствоваться Инструкцией по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 112 (далее – Инструкция № 112) [7].

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

В этой связи более логично использовать нормы Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 (далее – Инструкция № 102) [8]. Согласно п. 14 Инструкции № 102 «стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно», к которым, по нашему мнению, следует относить и доли выходящих из общества участников, безвозмездно передаваемых обществу, необходимо отражать по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в составе инвестиционных доходов.

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

• Д-т 75 «Расчеты с учредителями» К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

Рассмотрим далее вопросы налогообложения.

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее – НК) стоимость «безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств» должны включаться в состав внереализационных доходов, которые подлежат обложению налогом на прибыль (п.п. 3.8 п. 3 ст. 128 НК [9]).

Как уже отмечалось выше, отказ участника, вышедшего из общества, от получения действительной стоимости его доли в уставном фонде общества следует рассматривать как дарение. По сути речь идет о прощении долга и, соответственно, об увеличении активов общества, не обремененных обязательствами. В этой связи считаем, что при отказе участника от получения действительной стоимости своей доли в уставном фонде общества у общества образуется внереализационный доход, подлежа-

щий обложению налогом на прибыль.

Необходимо отметить, что сделанные нами выводы в полной мере соответствуют подходам, применяемым в Российской Федерации. Так, письмом Министерства финансов РФ от 17.08.2010 г. № 03-03-06/1/553 «О доходе в размере положительной разницы между действительной и номинальной стоимостями доли участника ООО» [10] установлено, что «в том случае, если нормы действующего законодательства Российской Федерации допускают отказ участника, выходящего из состава общества с ограниченной ответственностью, от выплаты действительной стоимости его доли с получением ее номинальной стоимости, ... общество получает доход в размере положительной разницы между действительной и номинальной стоимостями доли участника, выходящего из общества». Указанный доход, согласно письму, не поименован в ст. 251 НК РФ [11], определяющей перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, в связи с чем подлежит учету в составе внереализационных доходов, т.е. подлежит обложению налогом на прибыль.

Обратим внимание, что в рассматриваемом случае речь идет о получении выходящим участником номинальной стоимости доли. Именно поэтому подлежащий налогообложению доход общества определен в размере разницы между действительной стоимостью доли участника и ее номинальной стоимостью.

Если бы участник общества отказался при выходе от получения и номинальной стоимости своей доли, то для целей налогообложения во внереализационный доход общества следовало бы включить всю неполученную участником действительную стоимость его доли.

В контексте рассматриваемой проблем интересно также письмо Федеральной налоговой службы РФ от 01.07.2010 г. № ШС-37-3/5674 «О признании доходов при применении упрощенной системы налогообложения» [12], дающее, как нам представляется, более четкое определение причин, по которым действительная стоимость доли участника, перешедшая к обществу при выходе этого участника из общества, рассматривается как внереализационный доход общества, подлежащий налогообложению.

Названным письмом, в частности, констатируется, что выход участника из состава участников общества с уступкой его доли обществу следует рассматривать как безвозмездное получение обществом имущественных прав, которые согласно п.п. 8 ст. 250 НК РФ должны признаваться внереализационными доходами, учитываемыми «при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в составе внереализационных доходов общества».

...ПРОДОЛЖЕНИЕ В НОМЕРЕ 8...

ОТЧЕТНОСТЬ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ: СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Г.В.Савицкая, профессор БГЭУ

Аннотация. В статье рассмотрены методы расчета чистых денежных потоков по видам деятельности прямым и косвенным способами применительно к действующей отчетности в Республике Беларусь, определен перечень проблемных вопросов.

Ключевые слова: денежные потоки, отчет о движении денежных средств, расчет чистого денежного потока, совершенствование отчетности.

STATEMENTS OF CASH FLOWS: STATE AND WAYS OF IMPROVING

G.V.Savitskaya, Professor BGEU

Abstract. In the article the methods of calculating net cash flows by type of activity by direct and indirect methods as applied to the current reporting in the Republic of Belarus, the list of problematic issues.

Keywords: cash flows, statement of cash flows, the calculation of free cash flow, improved reporting.

Введение. Хозяйственная деятельность любого предприятия неразрывно связана с движением де-