

УВЕЛИЧЕНИЕ УСТАВНОГО ФОНДА ХОЗЯЙСТВЕННОГО ОБЩЕСТВА ЗА СЧЕТ ЕГО СОБСТВЕННЫХ ИСТОЧНИКОВ: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С.Л. Коротаев, директор ЗАО «АудитКонсульт»,
д.э.н., доцент Белорусского государственного
экономического университета (г. Минск)

Введение

В современных условиях – условиях становления и развития рыночных отношений – операции, связанные с увеличением уставного фонда хозяйственных обществ, в частности за счет собственных источников таких обществ, приобретают все большее распространение.

Вместе с тем, как показывает практика, на многие из вопросов, связанных с учетом и налогообложением таких операций, однозначных ответов не имеется.

Вот только некоторые из таких проблемных вопросов:

возникает ли доход у юридического лица – участника общества при увеличении уставного фонда общества за счет его собственных источников? Если возникает, то когда?

подлежат ли отражению в учете участника – юридического лица суммы увеличения уставного фонда общества за счет его собственных источников при пропорциональном и непропорциональном изменении долей участников?

подлежат ли пересчету в доллары США суммы увеличения вкладов участников в уставный фонд общества, обусловленные увеличением уставного фонда за счет его собственных источников, при расчете с участником при его выходе из общества, ликвидации общества или при отчуждении участником своей доли в обществе?

Каков порядок пересчета в доллары США сумм увеличения вклада юридического лица-участника общества в уставный фонд, признанного его доходом при увеличении уставного фонда общества за счет его собственных источников?

Имеются ли при увеличении уставного фонда общества за счет его собственных источников отличия в порядке налогообложения доходов участников общества – юридических и физических лиц?

Чтобы дать ответы на поставленные вопросы, рассмотрим, прежде всего, правовые аспекты увеличения уставного фонда за счет его собственных источников.

Правовые аспекты увеличения уставного фонда хозяйственного общества за счет его собственных источников

Возможность увеличения уставного фонда общества с ограниченной ответственностью (далее – ООО) за счет имущества ООО предусмотрена ст. 105 Закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» от 09.12.1992 г. № 2020-XII (в ред. от 15.07.2010 г.) [1] (далее – Закон «О хозяйственных обществах»).

При этом, согласно названной статье Закона, решение об увеличении уставного фонда ООО за счет имущества общества должно приниматься на основании данных бухгалтерской отчетности (данных книги учета доходов и расходов) за предшествующий финансовый год большинством, но не менее двух третей голосов от общего количества голосов участников общества, если большее число голосов для принятия такого решения не предусмотрено его уставом. Сумма, на которую увеличивается уставный фонд ООО за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного и резервных фондов общества. **В этом случае размеры долей всех участников ООО остаются без изменения.**

В аналогичном порядке за счет имущества общества может увеличиваться уставный фонд общества с дополнительной ответственностью (далее – ОДО).

Как видим, увеличение уставного фонда общества за счет имущества общества с учетом норм Закона должно приводить к неизменности долей его участников.

Однако, как показывает практика, увеличение уставного фонда за счет собственных источников может привести и к непропорциональному увеличению вкладов участников общества в уставный фонд. Именно поэтому для таких случаев налоговое законодательство предусматривает особый порядок налогообложения доходов участников, у которых возросла доля участия в уставном фонде общества.

Отметим, что косвенным образом возможность процентного изменения долей участников при увеличении уставного фонда общества за счет его собственных источников оговаривается, в частности, п.п. 2.2 п. 2 ст. 35, п.п. 3.4 п. 3 ст. 128 и п.п. 2.26 п. 2 ст. 153 Налогового кодекса Республики Беларусь [2] (далее – НК), в соответствии с которыми в таких случаях у участников общества возникает доход,

подлежащий налогообложению.

Учитывая изложенное, считаем, что если уставом общества будет предусмотрена возможность непропорционального увеличения долей участников в уставном фонде общества за счет его собственных источников, то это не будет противоречить действующему законодательству.

Как не противоречит действующему законодательству возможность распределения чистой прибыли общества, остающейся в его распоряжении, между участниками общества в иной пропорции, чем процентная доля этих участников в уставном фонде. Такая возможность предусмотрена, в частности, ст. 96 Закона «О хозяйственных обществах».

Определенные особенности увеличения уставного фонда за счет собственных источников характерны для акционерных обществ (далее – АО).

В соответствии со ст. 74 Закона «О хозяйственных обществах» увеличение уставного фонда АО может осуществляться путем выпуска дополнительных акций либо увеличения номинальной стоимости акций. При этом увеличение уставного фонда допускается только после полной его оплаты.

Собственные средства общества могут выступать в качестве источников увеличения уставного фонда как при выпуске дополнительных акций, так и при увеличении номинальной стоимости акций.

Сумма, на которую увеличивается уставный фонд АО за счет источников собственных средств, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов и суммой уставного фонда и резервных фондов этого общества.

При увеличении уставного фонда АО путем выпуска дополнительных акций за счет источников собственных средств общества акции этого выпуска размещаются, если иное не предусмотрено законодательными актами, среди всех акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций той же категории и того же типа.

При увеличении уставного фонда АО путем выпуска дополнительных акций уставный фонд увеличивается на сумму номинальных стоимостей размещенных акций дополнительного выпуска. В случае размещения акций дополнительного выпуска, осуществляемого посредством проведения подписки на акции, результаты подписки утверждаются общим собранием акционеров.

Особо отметим, что увеличение уставного фонда АО для покрытия понесенных этим обществом убытков не допускается.

Особенности учета и налогообложения при увеличении уставного фонда за счет его собственных источников

Учет в хозяйственном обществе

Применительно к системе бухгалтерского учета увеличение уставного фонда общества за счет его имущества подразумевает направление на увеличение уставного фонда собственных источников общества, а именно – нераспределенной прибыли, добавочного и резервного фондов. Движение по активам при осуществлении такой операции не происходит.

С нашей точки зрения, увеличение уставного фонда за счет собственных источников общества – с учетом норм Инструкции по применению Типового Плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. (в редакции от 05.01.2011 г.) [3] (далее – Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета), может производиться как с использованием счета 75 «Расчеты с учредителями», так и без этого счета.

Если **увеличение уставного фонда не ведет к изменению процентных долей участия в уставном фонде ни одного из участников**, то, по нашему мнению, целесообразно использовать следующую запись, не предусматривающую применение счета 75 «Расчеты с учредителями»:

• **Д-т 84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (**83** «Добавочный фонд», **82** «Резервный фонд») **К-т 80** «Уставный фонд» – на сумму нераспределенной прибыли (добавочного фонда, резервного фонда), направленной на увеличение уставного фонда;

Данный вариант учета позволяет фиксировать на счете 75 «Расчеты с учредителями» фактический вклад участника в уставный фонд, что существенно упрощает порядок определения и налогообложения его дохода при последующих расчетах в случае отчуждения участником своей доли (паев, акций) в уставном фонде общества, при выходе его из общества либо при ликвидации общества.

Такое упрощение обеспечивается в результате того, что действующее законодательство по налогообложению предусматривает при определении в названных выше случаях дохода участника пересчет в привязке к доллару США только фактических затрат участника, связанных с его учредительством в хозяйственном обществе. Если же в учете общества показывать увеличение вклада в уставный фонд за счет его собственных источников с учетом счета 75 «Расчеты с учредителями», то получается, что

вся величина вклада в уставный фонд обеспечена за счет вкладов участников, что не соответствует действительности.

Если **увеличение уставного фонда ведет к изменению процентных долей участия в уставном фонде хотя бы одного из участников** (прежде всего это относится к участникам-юридическим лицам), то возможно применение традиционного порядка отражения в учете сумм увеличения уставного фонда, предусматривающего использование счета 75 «Расчеты с учредителями»:

• **Д-т 84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (**83** «Добавочный фонд», **82** «Резервный фонд») **К-т 75** «Расчеты с учредителями» на сумму нераспределенной прибыли (добавочного фонда, резервного фонда), определенной в качестве источника увеличения вклада участника в уставный фонд.

Такой порядок учета увеличения уставного фонда общества за счет его собственных источников возможен по той причине, что в соответствии с налоговым законодательством, о чем будет сказано ниже, при изменении процентных долей участников в уставном фонде общества, в частности юридических лиц, у последних в отношении сумм увеличения признается доход, подлежащий налогообложению. А это, в свою очередь, требует отражения такого дохода в учете и, соответственно, признания увеличения затрат участника по его участию в уставном фонде общества, учредителем которого он является.

Учет и налогообложение у юридического лица - участника общества

Согласно п.п. 2.2 п. 2 статьи 35 НК не признаются «дивидендами выплаты участникам (акционерам) организации в виде ... увеличения номинальной стоимости акций (паев), произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты не изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации ни одного из участников (акционеров)».

Данная норма позволяет говорить о том, что в случае неизменности процентных долей участия в уставном фонде его участников при увеличении уставного фонда общества за счет его собственных источников дохода у участников не образуется.

Если же процентные доли участников изменяются, то здесь необходимо руководствоваться ст. 128 НК. Согласно п.п. 3.4 п. 3 ст. 128 НК у юридических лиц-участников коммерческих организаций в случае увеличения номинальной стоимости паев (акций) за счет собственных источников организации и изменения в результате такого увеличения процентной доли участия в уставном фонде организации хотя бы одного из участников (акционеров) образуется внереализационный доход, подлежащий обложению налогом на прибыль у участника.

В соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета доходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, относятся к операционным доходам и подлежат отражению в бухгалтерском учете на счете 91 «Операционные доходы и расходы».

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 181 (в ред. от 31.03.2008 г.) [4] (далее – Инструкция № 181), иные операционные доходы, к которым, как представляется, следует относить и доходы участника, обусловленные увеличением номинальной стоимости его доли в уставном фонде другой организации за счет собственных источников этой организации, должны отражаться в бухгалтерском учете по мере их образования (п. 11 Инструкции № 181).

Что понимается под моментом образования дохода конкретно в отношении сумм увеличения вклада участника за счет собственных источников организации, действующее законодательство не определяет.

Однако по данному вопросу имеются отдельные разъяснения налоговых органов. Так, согласно письму ИМНС по г. Минску от 03.05.2007 г. № 02-02-08/2588 выплаты «участникам (акционерам) организации в виде долей (паев, акций) этой же организации, а также в виде увеличения номинальной стоимости акций (паев), произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации хотя бы одного из участников (акционеров), **признаются доходом в случае возникновения обстоятельств, при возникновении которых признается доход, т.е. при определении размера доли (пая), получении акций либо увеличении их номинальной стоимости и соответственно извещении в установленном порядке непосредственно участника организации**».

Согласно письму ИМНС по Советскому району г. Минска от 09.06.2011 г. № 5-10/1800, внереализационные доходы, к которым следует относить и суммы увеличения вклада участника в уставный фонд общества, обусловленные изменением процентных долей участников при увеличении уставного фон-

да за счет собственных источников общества, «следует учитывать в периоде фактического начисления и отражения на счетах бухгалтерского учета».

Увеличение долей юридических лиц-участников общества в уставном фонде общества в результате увеличения этого фонда за счет собственных источников общества является «свернутой» операцией расчета с участниками в части чистых активов, приходящихся на их долю, т.е. при такой операции вклад участника увеличивается без дополнительного вноса с его стороны.

При традиционных подходах для реального вклада в уставный фонд его участник должен был бы сначала получить дивиденды, обложить их налогом на прибыль, и уже затем производить вложения в уставный фонд. Именно поэтому суммы увеличения вкладов участников за счет собственных источников общества должны признаваться доходом участников с обложением их налогом на прибыль в момент образования (признания) таких доходов.

С учетом изложенного, увеличение номинальной стоимости доли участника в уставном фонде другой организации за счет собственных источников организации в случае, если такое увеличение привело к увеличению процентной доли участия в уставном фонде, следует отражать в учете участника по мере образования (признания) дохода следующими бухгалтерскими записями:

• **Д-т 58** «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции» **К-т 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и

• **Д-т 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» **К-т 91** «Операционные доходы и расходы» на сумму увеличения вклада участника в уставный фонд другой организации за счет собственных источников этой организации.

В контексте рассматриваемой проблематики отметим, что в соответствии с п.п. 3.2 п. 3 ст. 128 НК в состав внереализационных доходов юридического лица включаются «доходы участника (акционера) организации в денежной или натуральной форме при ликвидации организации, а также доходы, полученные от организации ее участником (акционером) при выходе (исключении) участника из состава участников организации, при отчуждении участником (акционером) доли в уставном фонде (паев, акций) организации в размере, превышающем сумму его вноса (вклада) в уставный фонд, определенную без учета сумм, указанных в подпункте 2.2 пункта 2 статьи 35 настоящего Кодекса».

При этом следует иметь в виду, что согласно этому же п.п. 3.2 п. 3 ст. 128 НК в отношении учредителей – юридических лиц «размер доходов участника (акционера) и сумма его вноса (вклада) или расходы на приобретение доли в уставном фонде (паев, акций) организации подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь (далее – НК РБ) соответственно на день получения доходов и на день фактического внесения вноса (вклада)».

Что касается сумм, которые не должны влиять на уменьшение налогооблагаемого дохода участника, то, как уже отмечалось выше, согласно п.п. 2.2 п. 2 ст. 35 НК к ним отнесены «выплаты участникам (акционерам) организации в виде долей (паев, акций) этой же организации, а также в виде увеличения номинальной стоимости акций (паев), произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты не изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации ни одного из участников (акционеров)».

Как видим, суммы увеличения уставного фонда за счет собственных источников хозяйственного общества не признаются при их выплате расходом участника, если такие выплаты не изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации ни одного из его участников.

В своей основе приведенные выше нормы НК обуславливают необходимость пересчета в привязке к доллару США при исчислении облагаемого дохода участника (акционера), возникшего при ликвидации общества, при выходе участника из общества либо при отчуждении участником (акционером) своей доли в уставном фонде общества (паев, акций), исключительно фактических расходов участника (акционера) по его вносу (вкладу) в уставный фонд или на приобретение доли в уставном фонде (паев, акций) общества.

С учетом изложенного, при увеличении уставного фонда хозяйственного общества за счет его собственных источников необходимо учитывать следующее:

если увеличение уставного фонда общества за счет его собственных источников не привело к изменению долей его участников, доход участника в части увеличения уставного фонда должен исчисляться при ликвидации общества, выходе участника из общества либо при отчуждении участником своей доли в уставном фонде;

если увеличение уставного фонда общества за счет его собственных источников привело к измене-

нию доли хотя бы одного из участников, доход участника в части увеличения уставного фонда должен исчисляться в момент его образования (признания);

при ликвидации общества, выходе участника из общества либо при отчуждении участником своей доли в уставном фонде общества и определении при этом дохода юридического лица-участника хозяйственного общества фактические расходы участника по его вкладу в уставный фонд или на приобретение доли в уставном фонде подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному НБ РБ соответственно на день получения доходов и на день фактического внесения вклада);

в силу того, что сумма увеличения вклада участника в уставный фонд общества при непропорциональном изменении долей участников признается доходом этого участника, очевидно, что новая величина финансовых вложений участника должна рассматриваться в качестве его фактических затрат, связанных с внесением вклада в уставный фонд общества, участником которого он является.

В такой ситуации, с нашей точки зрения, в отношении суммы увеличения финансовых вложений участника в уставный фонд общества при последующем определении дохода участника при выходе из общества, ликвидации общества либо при отчуждении участником своей доли в уставном фонде общества пересчет затрат участника в отношении суммы увеличения вклада должен производиться с учетом курса НБ РБ на день получения дохода и на день признания дохода от увеличения его вклада в уставный фонд.

Особо подчеркнем, что при налогообложении прибыли, полученной от реализации долей (части долей) в уставном фонде (паев, акций) организаций, находящихся на территории Республики Беларусь, ставка налога на прибыль, установленная п. 1 ст. 142 НК (24 %), понижается на 50 % и составляет 12 % (п. 4 ст. 142 НК).

Рассмотрим обозначенные выше особенности учета и налогообложения, обусловленные увеличением уставного фонда общества за счет его собственных источников, при последующих расчетах с участником.

При этом будем учитывать то обстоятельство, что в соответствии с п.п. 2.18 п. 2 ст. 93 НК обороты по реализации долей в уставных фондах организаций не признаются объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

ПРИМЕР 1 (увеличение уставного фонда общества за счет его собственных источников произведено без изменения процентных долей участников, впоследствии один из участников (юридическое лицо) реализовал свою долю самому ООО).

Исходные данные:

1. Уставный фонд ООО составляет 10 млн. руб.
2. Участниками ООО являются:
Сидоров А.А. – вклад в уставный фонд 5 млн. руб. (50 %);
Петров И.И. – вклад в уставный фонд 2 млн. руб. (20 %);
ОДО «Паритет» – вклад в уставный фонд 3 млн. руб. (30 %).
3. Участниками общества принято решение о направлении 10 млн. руб. нераспределенной прибыли на увеличение уставного фонда общества.

Увеличение вклада в уставный фонд произведено без изменения процентных долей его участников.

4. По прошествии определенного периода времени со дня увеличения уставного фонда общества за счет его собственных источников ОДО «Паритет» реализовало свою долю в уставном фонде ООО самому ООО.

Согласованная сторонами стоимость доли составила 20 млн. руб.

5. Впоследствии ООО реализовало долю, выкупленную у ОДО «Паритет», третьим лицам за 15 млн. руб.

6. Ставка налога на прибыль от реализации доли в уставном фонде – 12 %.

7. Курс доллара США: на дату внесения ОДО «Паритет» вклада в уставный фонд ООО – 2000 руб. за 1 доллар США; на день фактического получения дохода ОДО «Паритет» от продажи своей доли в уставном фонде ООО – 4000 руб. за 1 доллар США.

Поскольку увеличение уставного фонда ООО за счет собственных источников общества произведено при неизменности процентных долей участия в уставном фонде его участников, дохода у участников, обусловленного увеличением уставного фонда, не образуется.

Доход ОДО «Паритет» образуется при отчуждении им своей доли ООО.

Расчет дохода ОДО «Паритет», подлежащего обложению налогом на прибыль при отчуждении им своей доли ООО (с учетом изменения курса доллара США на дату фактического внесения вклада и

дату получения дохода участником):

20 млн. руб. : 3 млн. руб. : 2000 руб. x 4000 руб. = 14 млн. руб.

Обратим внимание, что сумма увеличения вклада в уставный фонд ООО за счет собственных источников общества в расчете дохода ОДО «Паритет» не участвовала, т.е. на ее величину, приходящуюся на долю ОДО «Паритет», сумма от продажи доли для целей исчисления налога на прибыль не уменьшалась.

Расчет суммы налога на прибыль с дохода ОДО «Паритет» от продажи им своей доли в уставном фонде ООО: 14 млн. руб. x 12 / 100 = 1,68 млн. руб

Таблица 1

Отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
Учет в ООО			
Увеличение уставного фонда ООО за счет его собственных источников (нераспределенной прибыли)	84	80	10 000
Сальдо по счету 80 «Уставный фонд»	x	80	20 000
Приобретение доли ОДО «Паритет»	81	51	20 000
Отчуждение доли, приобретенной у ОДО «Паритет», третьим лицам	51	81	15 000
Разница между фактическими затратами на выкуп доли и стоимостью, по которой она была отчуждена третьим лицам	92	81	5 000
Формирование финансового результата от операций, связанных с выкупом доли и последующей ее реализацией третьим лицам	99	92	5 000
Учет в ОДО «Паритет»			
Отчуждение доли в уставном фонде ООО самому ООО	91	58-1	3 000
Отражение операционного дохода ОДО от продажи доли в уставном фонде ООО	51	91	20 000
Формирование прибыли по операции, связанной с продажей доли в уставном фонде ООО	91	99	17 000
Начисление налога на прибыль по операции, связанной с продажей доли ОДО в уставном фонде ООО	99	68	1 680

ПРИМЕР 2 (увеличение уставного фонда общества за счет его собственных источников произведено с увеличением процентной доли его участника-юридического лица, который впоследствии реализовал свою долю самому ООО).

Исходные данные:

1. Уставный фонд ООО составляет 10 млн. руб.

2. Участниками ООО являются:

Сидоров А.А. – вклад в уставный фонд 5 млн. руб. (50 %);

Петров И.И. – вклад в уставный фонд 2 млн. руб. (20 %);

ОДО «Паритет» – вклад в уставный фонд 3 млн. руб. (30 %).

3. Участниками общества принято решение о направлении 10 млн. руб. нераспределенной прибыли на увеличение уставного фонда общества.

Увеличение вклада в уставный фонд произведено в пользу ОДО «Паритет».

4. По прошествии определенного периода времени со дня увеличения уставного фонда общества за счет его собственных источников ОДО «Паритет» реализовало свою долю самому ООО.

Согласованная сторонами стоимость доли составила 27 млн. руб.

5. Впоследствии ООО реализовало долю, выкупленную у ОДО «Паритет», третьим лицам за 20 млн. руб.

6. Ставка налога на прибыль по внереализационному доходу ОДО от увеличения его доли в уставном фонде ООО – 24 %.

7. Ставка налога на прибыль от реализации доли в уставном фонде – 12 %.

8. Курс доллара США:

на дату внесения ОДО «Паритет» вклада в уставный фонд ООО – 2000 руб. за 1 доллар США;

на дату увеличения вклада ОДО «Паритет» в уставный фонд ООО и признания дохода ОДО – 2500 руб. за 1 доллар США;

на дату фактического получения дохода ОДО «Паритет» от продажи своей доли в уставном фонде ООО – 4000 руб. за 1 доллар США.

Расчет новой величины уставного фонда ООО:

10 млн. руб. + 10 млн. руб. = 20 млн. руб.

Расчет доли каждого из участников ООО в уставном фонде общества после его увеличения:

Сидоров А.А. 5 млн. руб. : 20 млн. руб. $\times$ 100 = 25 %;

Петров И.И. 2 млн. руб. : 20 млн. руб. $\times$ 100 = 10 %;

ОДО «Паритет» 13 млн. руб. : 20 млн. руб. $\times$ 100 = 65 %.

Расчет суммы налога на прибыль в связи с увеличением вклада ОДО в уставный фонд ООО за счет собственных источников ООО:

10 млн. руб. $\times$ 24 / 100 = 2,4 млн. руб.

Увеличение доли ОДО «Паритет» в уставном фонде ООО и признание суммы увеличения доходом ОДО свидетельствует об увеличении величины финансовых вложений ОДО в уставный фонд ООО.

В этой связи при отчуждении ОДО «Паритет» своей доли в уставном фонде ООО возникает необходимость пересчета затрат участника в части увеличения его вклада в уставный фонд с учетом курса НБ РБ на день получения дохода от реализации доли и на день признания дохода от увеличения вклада. Что касается первоначальной суммы финансовых вложений, то она должна пересчитываться с учетом курса НБ РБ на дату получения дохода от отчуждения доли и дату внесения вклада.

Расчет дохода ОДО «Паритет», подлежащего обложению налогом на прибыль при отчуждении им своей доли в уставном фонде ООО (с учетом пересчета расходов ОДО в привязке к доллару США на дату фактического внесения вклада, дату признания дохода ОДО в отношении суммы увеличения его вклада в уставный фонд ООО и дату получения дохода от отчуждения доли):

27 млн. руб. – (3 млн. руб. : 2000 $\times$ 4000 + 10 млн. руб. : 2500 $\times$ 4000) = 5 млн. руб.

Обратим внимание, что сумма увеличения вклада в уставный фонд ООО за счет собственных источников общества при расчете дохода ОДО «Паритет» уменьшила величину этого дохода. Это обусловлено тем, что после налогообложения сумма увеличения вклада ОДО в уставный фонд ООО является финансовым вложением (расходом) ОДО по формированию уставного фонда ООО.

Особое внимание обратим на то, что при расчете дохода ОДО «Паритет» от продажи его доли в уставном фонде пересчет суммы увеличения его вклада в уставный фонд ООО производился по курсу доллара США, установленному НБ РБ на дату признания дохода от отчуждения доли и дату признания дохода от увеличения вклада в уставный фонд ООО.

Расчет суммы налога на прибыль с дохода ОДО «Паритет» от продажи им своей доли в уставном фонде ООО:

5 млн. руб. $\times$ 12 / 100 = 0,60 млн. руб.

Налогообложение физического лица – участника общества

Определенные особенности учета и налогообложения характерны для случаев, когда участниками общества, уставный фонд которого увеличивался за счет его собственных источников, являются физические лица.

Прежде всего отметим, что в соответствии с п.п. 2.26 п. 2 ст. 153 НК объектом налогообложения по доходным налогом с физических лиц не признаются доходы, полученные «участником (акционером) организации в виде долей (паев, акций) этой же организации, а также в виде увеличения доли (пая), номинальной стоимости акций, произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты не изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации ни одного из участников (акционеров)».

Если в результате увеличения уставного фонда общества за счет его собственных источников организации происходит увеличение процентной доли участия в уставном фонде хотя бы одного из участников такой организации, то с таких сумм увеличения, признаваемых доходом участников, должен исчисляться, удерживаться и перечисляться в бюджет подоходный налог.

При этом обложение подоходным налогом должно производиться у источника выплаты – организации, в которой произошло увеличение уставного фонда. Такая организация в соответствии с п. 1 ст. 175 НК признается налоговым агентом.

В соответствии с п. 4 ст. 175 НК «Подоходный налог с физических лиц с доходов, образующихся в результате ... выплаты участникам (акционерам) организации ... в виде увеличения доли (пая), номинальной стоимости акций, произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты изменяют процентную долю участия в уставном фонде хотя бы

Таблица 2

Отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
Учет в ООО			
Увеличение объявленной величины уставного фонда ООО	75	80	10 000
Определение нераспределенной прибыли ООО в качестве источника увеличения его уставного фонда	84	75	10 000
Сальдо по счету 80 «Уставный фонд»	x	80	20 000
Приобретение доли ОДО «Паритет»	81	51	27 000
Отчуждение доли, приобретенной у ОДО «Паритет», третьим лицам	51	81	20 000
Разница между фактическими затратами на выкуп доли и стоимостью, по которой она была отчуждена третьим лицам	92	81	7 000
Формирование финансового результата от операций, связанных с выкупом доли и последующей ее реализацией третьим лицам	99	92	7 000
Учет в ОДО «Паритет»			
Увеличение финансовых вложений ОДО в уставный фонд ООО	58-1	76-4	10 000
Отражение операционного дохода от участия в уставном фонде ООО	76-4	91	10 000
Формирование прибыли	91	99	10 000
Начисление налога на прибыль по доходу ОДО в результате увеличения его доли в уставном фонде ООО	99	68	2 400
Отчуждение доли ОДО в уставном фонде ООО самому ООО	91	58-1	13 000
Отражение операционного дохода от продажи доли в уставном фонде ООО самому ООО	51	91	27 000
Формирование прибыли по операции, связанной с продажей доли ОДО в уставном фонде ООО	91	99	14 000
Начисление налога на прибыль по операции, связанной с продажей доли ОДО в уставном фонде ООО	99	68	600

одного из участников (акционеров), исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет не позднее дня фактической выплаты физическим лицам таких доходов».

Согласно ст. 172 НК дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода – при получении доходов в денежной форме (п.п. 1.1 п. 1 ст. 172 НК) либо день передачи доходов в натуральной форме – при получении доходов в натуральной форме (п.п. 1.3 п. 1 ст. 172 НК).

Согласно п. 8 ст. 175 НК «налоговые агенты обязаны удержать исчисленную сумму подоходного налога с физических лиц непосредственно из доходов плательщика при их фактической выплате.

Удержание у плательщика исчисленной суммы подоходного налога с физических лиц производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом плательщику, при фактической выплате указанных денежных средств плательщику либо по его поручению третьим лицам».

В соответствии с п.п. 2.25 п. 2 ст. 153 НК **объектом обложения подоходным налогом не признается доход, полученный «учредителем (участником) организации при ее ликвидации, выходе (исключении) участника из состава участников организации, отчуждении участником доли (пая, части доли или пая, акций) в уставном фонде организации в размере, не превышающем сумму взноса (вклада) учредителя (участника) в уставный фонд организации или сумму расходов на приобретение доли (паев, акций) в уставном фонде организации.**

При этом размер выплаты учредителю (участнику) и сумма его взноса (вклада) или расходов на приобретение доли (паев, акций) подлежат пересчету налоговым агентом в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день выплаты и на день внесения взноса (вклада) или осуществления расходов на приобретение доли (паев, акций)».

Как видим, в качестве расхода при определении налогооблагаемого дохода участника общества в указанных выше случаях признается фактический вклад участника или его фактические расходы на приобретение доли, которые для целей налогообложения подлежат пересчету к доллару США в установленном НК порядке.

Суммы увеличения вклада в уставный фонд за счет собственных источников организации в качестве

расходов, учитываемых при налогообложении, не признаются.

Еще раз подчеркнем, что признание доходов участников – физических лиц в результате увеличения их долей в уставном фонде, произведенного за счет собственных источников общества, осуществляется «не позднее дня фактической выплаты физическим лицам таких доходов», а не в случае признания (образования) дохода, как это имеет место в отношении участников – юридических лиц, о чем уже говорилось выше.

Особо отметим, что при продаже физическим лицом своей доли в уставном фонде общества, которая увеличивалась за счет собственных источников общества, другим физическим лицам, не являющимся налоговыми агентами, налогообложение дохода продавца будет принципиально иным.

Физическое лицо, получившее доход от реализации своей доли в уставном фонде хозяйственного общества, обязано в установленном законодательством порядке продекларировать свой доход от продажи доли и вправе по собственной инициативе по окончании календарного года представить налоговую декларацию (расчет) по подоходному налогу с физических лиц в налоговый орган по месту жительства для получения имущественного налогового вычета в части своих затрат на внесение вклада в уставный фонд общества или расходов на приобретение доли в уставном фонде общества (ст. 180 НК).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Учитывая изложенное, применительно к рассматриваемой проблематике считаем необходимым констатировать следующее:

1. Увеличение уставного фонда хозяйственного общества за счет его собственных источников при пропорциональном увеличении долей участников общества отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета источников собственных средств общества (83 «Добавочный фонд», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 82 «Резервный фонд») в корреспонденции со счетом 80 «Уставный фонд».

При непропорциональном изменении долей участников общества, в частности юридических лиц, суммы вклада в уставный фонд, обусловленные увеличением долей этих участников в уставном фонде, целесообразно отражать с использованием счета 75 «Расчеты с учредителями».

2. Сумма увеличения вклада юридического лица – участника хозяйственного общества в уставный фонд этого общества, обусловленная изменением процентной доли участия в уставном фонде общества при его увеличении за счет собственных источников, признается доходом участника, подлежащим обложению налогом на прибыль.

При этом доход участника определяется в момент его образования (признания).

3. В бухгалтерском учете юридического лица-участника хозяйственного общества сумма увеличения его вклада в уставный фонд, обусловленная изменением процентной доли участия в уставном фонде общества, должна отражаться по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы» (с использованием промежуточного счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»).

4. При увеличении уставного фонда хозяйственного общества за счет его собственных источников и сохранении процентных долей участия в уставном фонде его участников доходы участников – юридических лиц не признаются, а операции, обусловленные увеличением уставного фонда общества за счет его собственных источников, в учете участника – юридического лица не отражаются.

5. При ликвидации общества, выходе участника из общества либо при отчуждении им своей доли в уставном фонде общества и определении при этом дохода юридического лица-участника хозяйственного общества фактические расходы участника по его вкладу в уставный фонд или на приобретение доли в уставном фонде подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному НБ РБ соответственно на день получения доходов и на день фактического внесения взноса (вклада). В силу того, что увеличение вклада участника в уставный фонд общества при непропорциональном увеличении долей участников признается доходом участника, очевидно, что новая величина финансовых вложений этого участника должна рассматриваться в качестве его затрат, связанных с внесением вклада в уставный фонд общества, участником которого он является.

В такой ситуации при последующем определении дохода участника при выходе из общества, ликвидации общества либо при отчуждении участником своей доли в уставном фонде общества пересчет затрат участника в отношении суммы увеличения его вклада должен производиться с учетом курса НБ РБ на дату получения дохода и на дату признания дохода участника от увеличения его вклада в уставный фонд.

6. Если в результате увеличения уставного фонда общества за счет его собственных источников происходит увеличение процентной доли участия в уставном фонде хотя бы одного из физических лиц-участников общества, то с таких сумм увеличения, признаваемых доходом участников, должен исчисляться, удерживаться и перечисляться в бюджет подоходный налог.

При этом обложение подоходным налогом производится у источника выплаты – организации, в которой произошло увеличение уставного фонда.

7. Исчисление, удержание и перечисление подоходного налога с дохода физического лица-участника общества, обусловленного непропорциональным увеличением долей участников в уставном фонде общества за счет его собственных источников, должно производиться не позднее дня фактической выплаты физическим лицам таких доходов.

8. Объектом обложения подоходным налогом не признается доход, полученный участником хозяйственного общества при его ликвидации, выходе (исключении) участника из состава участников общества, отчуждении участником доли (пая, части доли или пая, акций) в уставном фонде общества в размере, не превышающем сумму вклада участника в уставный фонд общества или сумму расходов на приобретение доли (паев, акций) в уставном фонде общества.

При этом размер выплаты участнику и сумма его вклада или расходов на приобретение доли (паев, акций) подлежат пересчету налоговым агентом в доллары США по официальному курсу, установленному НБ РБ соответственно на день выплаты и на день внесения вклада или осуществления расходов на приобретение доли (паев, акций).

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ТОВАРООБОРОТА В УСЛОВИЯХ АКТИВНОГО ПРИМЕНЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ

В.В. Муравский

аспирант кафедры учета в производственной сфере Тернопольского национального экономического университета, Украина

Аннотация. Подано авторское видение места и роли новейших информационных технологий в автоматизированной системе учета товарооборота. Исследованы особенности организации автоматизированного учета товаров на торговых предприятиях. Рассматриваются организационные факторы, которые влияют на процесс внедрения автоматизированного учета товаров в информационную систему заведений торговли.

FEATURES OF THE ACCOUNT TURNOVER IN ACTIVE USE OF INFORMATION TECHNOLOGY

V.V. Muravsky

Abstract. The authors seeing of application the newest information technology on commodity turnover accounting system is given. Organization automations account of commodity in the trade enterprises is described in article. The author considers influence of organizations factors on introduction automations accounting process in shops information system.

Введение. В условиях активного применения новейших информационных технологий радиочастотной идентификации товаров, электронной торговли и безналичных платежей, глобального мониторинга позиционирования транспортных средств, задействованных в перевозках товаров, важной проблемой является организация бухгалтерского учета в торговых предприятиях. Организация учета на предприятии традиционно рассматривается в двух аспектах: как последовательность действий по

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О хозяйственных обществах : Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г., № 2020-XII (в ред. от 15.07.2010 г. № 168-З) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 18, 2/1197.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-З : Принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г., одобрен Советом Республики 18 дек. 2009 г. (в ред. от 10.01.2011 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010. – № 4, 2/1623.
3. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 (в ред. от 05.01.2011 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 104, 8/9975.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 26.12.2003 г., № 181 (в ред. от 31.03.2008 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2004. – № 9-10, 8/10451.