

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г. № 3321 -XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 (Электронный ресурс) / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2008.
2. О Государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.1998 № 694, с учетом дополнений от 09.07.2003 г. №932.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть): закон Респ. Беларусь от 29.12.2009 № 71 -3. Принят Палатой представителей 11.12.2009. Одобрен Советом Республики 18.12.2009 г.
4. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета (Текст): сб. норматив, док. - 5-е изд., стереотипное. - Минск: Информпресс. - .2007.
5. Агеева, О. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / О. А. Агеева. - М.: Бухгалтерский учет, 2008.-464 с.

ВОЗВРАТ ФИЗИЧЕСКОМУ ЛИЦУ - СОБСТВЕННИКУ УНИТАРНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ВЗАМЕН РАНЕЕ ПЕРЕДАВАВШЕГОСЯ ЭТОМУ ПРЕДПРИЯТИЮ ИМУЩЕСТВА: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С. Л. Коротав, директор аудиторской компании «АудитКонсульт», к.э. н.

В соответствии с п. 2.27 ст. 153 Налогового кодекса Республики Беларусь-(Особенная часть) (далее - НК) [1] объектом налогообложения подоходным налогом не признаются доходы, полученные «физическим лицом от унитарного предприятия ..., учредителем которого выступает это физическое лицо, в виде возврата имущества (стоимости доли имущества), ранее преданного этому унитарному предприятию...». При этом в случае возврата физическому лицу-собственнику унитарного предприятия (УП) денежных средств взамен ранее передававшегося этому УП имущества, сумма таких денежных средств и стоимость имущества подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день возврата денежных средств и на день передачи имущества.

Анализ приведенных выше норм позволяет сделать следующие выводы:

1. При изъятии физическим лицом-собственником УП имущества, которое ранее передавалось им УП, дохода у собственника не возникает, равно как не образуется дохода в случае долларового паритета стоимости ранее переданного УП имущества и стоимости изымаемых взамен этого имущества денежных средств.
2. Пересчет стоимости ранее переданного УП имущества в привязке к долларам США должен производиться исключительно в случаях, когда взамен ранее переданного имущества возвращаются денежные средства.
3. При росте курса доллара США сумма денежных средств, изымаемая собственником УП взамен ранее переданного им УП имущества, которая не подлежит обложению подоходным налогом, будет превышать стоимость этого имущества.
4. При падении курса доллара США на момент передачи имущества и момент возврата взамен этого имущества денежных средств не облагаемая подоходным налогом сумма будет меньше, чем стоимость ранее переданного УП Имущества. При получении в таком случае собственником УП денежных средств в размере, соответствующем стоимости ранее переданного УП Имущества, возникает объект обложения подоходным налогом.

Последний вывод, в частности, подтверждается письмом Национального банка Республики Беларусь от 10.12.2008 г. № 28-20/270 «О возврате денежных средств взамен ранее переданного имущества» [2], согласно которому по информации, полученной от Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, «если сумма денежных средств в долларовом эквиваленте на день возврата денежных средств взамен ранее переданного имущества (товаров) окажется больше, чем стоимость внесенного физическим лицом унитарному предприятию имущества (товаров) на день передачи в долларовом эквиваленте, то разница подлежит обложению подоходным налогом».

Источник покрытия дополнительных сумм выплат сверх стоимости ранее переданного УП имущества, в т. ч. сумм, обусловленных изменением курса доллара США на день возврата собственнику УП денежных средств взамен имущества, ранее переданного им УП, и курса доллара США на день передачи имущества УП, действующим законодательством не определен. Вместе с тем этот источник чрезвычайно важен, поскольку от него в значительной степени зависит и порядок учета, и порядок налогообложения.

Казалось бы, источником обеспечения дополнительных сумм выплат, обусловленных пересчетом стоимости ранее передававшегося УП имущества, для целей бухгалтерского учета должен быть финансовый результат УП, поскольку возникновение этих не облагаемых подоходным налогом сумм выплат учредителям прямым образом следует из норм НК.

Вместе с тем это не так. Согласно разъяснению ИМНС по Советскому району г. Минска от 03.11.2009 г. № 5-10/3383 «отнесение на затраты организации и внереализационные расходы, учитываемые при исчислении

налогооблагаемой прибыли, суммы, полученной в результате пересчета в доллары США по курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на день возврата денежных средств физическому лицу собственнику унитарного предприятия взамен ранее переданного ему имущества и на день передачи этого имущества, Законом № 1330-ХИ (Закон «О налогах на доходы и прибыль» - прим. автора) не предусмотрено¹.

Что касается Министерства финансов, то, по мнению Управления методологии бухгалтерского учета и отчетности, источником для суммы индексации стоимости имущества, ранее передававшегося УП его собственником-физическим лицом и впоследствии возвращаемого ему в виде денежных средств «могут быть: чистая прибыль предприятия, средства резервного фонда» (письмо Министерства финансов от 28.10.2008 г № 15-10/1159).

С учетом обозначенных выше позиций налоговых органов и Министерства финансов в целом можно говорить о совпадении их подходов в части того, что получающиеся в результате пересчета дополнительные суммы выплат не включаются в состав затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

При изложенных выше подходах возможно двойное отражение в учете сумм, обусловленных пересчетом:

- а) на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» с влиянием на финансовый результат, но без уменьшения налогооблагаемой прибыли;
- б) на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По нашему мнению, наиболее предпочтительным является вариант, при котором источником обеспечения получаемых собственником УП дополнительных сумм, обусловленных ростом курса НБ РБ на день возврата денежных средств собственнику и на день передачи имущества УП, является счет 84. Этот же счет должен задействоваться в качестве источника для всех изымаемых сумм выплат, превышающих стоимость ранее внесенного имущества.

Особо отметим, что с 2010 года ставка подоходного налога на доходы, полученные в виде дивидендов, сравнялась с общей ставкой подоходного налога (12 %), что существенно упростило расчеты с учредителями.

С нашей точки зрения, рассматриваемую формулировку п. 2.27 ст. 153 НК следовало бы несколько изменить, а именно: исключить из нее необходимость пересчета в привязке к доллару США возвращаемых денежных средств, поскольку пересчитываются не денежные средства, а стоимость ранее внесенного имущества, которую собственник может получить в денежном эквиваленте без обложения ее подоходным налогом. Вот какую редакцию, по нашему мнению, должен иметь рассматриваемый пункт НК: «При возврате физическому лицу денежных средств взамен ранее переданного имущества сумма таких денежных средств, не облагаемая подоходным налогом, определяется исходя из стоимости ранее переданного имущества, пересчитанной в доллары США по курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на день возврата денежных средств и на день передачи имущества».

С учетом обозначенных выше подходов рассмотрим порядок расчета с физическим лицом - учредителем УП при возврате ему денежных средств взамен имущества, передававшегося им ранее УП., на конкретных примерах.

ПРИМЕР 1 (курс доллара США на момент изъятия денежных средств больше, чем курс доллара США на момент передачи имущества УП).

Исходные данные:

1. Физическое лицо, являющееся собственником УП, передало ему для осуществления хозяйственной деятельности имущество (материалы) на 20 млн руб.

Впоследствии собственник УП принял решение об изъятии из оборота взамен ранее переданного имущества денежных средств в такой же сумме.

2. Курс НБ РБ:

- на день передачи имущества УП - 1 доллар США = 2140 руб.;
- на день возврата денежных средств собственнику УП - 1 доллар США = 2150 руб.

Определение величины денежных средств, которая может быть изъята собственником УП без налогообложения:

20 000 тыс. руб.: 2140 x 2150 = 20 093,457 тыс. руб.

В связи с тем, что собственником при росте курса доллара США на момент возврата ему денежных средств изымается только 20 млн руб., объекта налогообложения по изымаемой сумме не возникает.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

Передача собственником имущества (материалов) УП
Изъятие собственником УП денежных средств взамен ранее переданных УП материалов

. а » **

10	75-3	20 000
75-3	50	20 000

¹ Следует отметить, что с отменой Закона Республики Беларусь «О налогах и прибыль» в связи с введением в действие с 01.01.2010 г. Особенной части Налогового кодекса каких-либо изменений и дополнительных разъяснений по рассматриваемой проблеме не появилось. - Прим. автора.

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

Обратим внимание на то, что в рассмотренном выше примере полученное от собственника имущество, не являющееся вкладом в уставный фонд, отражено в учете УП по дебету счета 75 «Расчёты с учредителями», субсчет 3 «Имущество, переданное УП учредителем». Такая запись Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета [3] не предусмотрена, однако, по нашему мнению, она необходима для фиксации задолженности УП перед учредителем, которая должна учитываться при возврате ему имущества, передававшегося им ранее УП.

Если задолженность по имуществу, передаваемому УП его собственником, не формировать (показывать как безвозмездную передачу в пределах одного собственника с использованием счета 83 «Добавочный фонд»), под налогообложение при изъятии собственником ранее переданного УП имущества может попасть вся стоимость такого имущества.

Вместе с тем если в рамках счета 83 «Добавочный фонд» организовать отдельный учет стоимости полученного от собственника УП имущества, то каких-либо проблем в части расчетов с собственником не возникнет.

ПРИМЕР 2 (курс доллара США на момент изъятия денежных средств меньше, чем курс доллара США на момент передачи имущества УП).

Исходные данные:

1. Физическое лицо, являющееся собственником УП, передало ему для осуществления хозяйственной деятельности имущество (материалы) на 20 млн руб.

Впоследствии собственник УП принял решение об изъятии из оборота взамен ранее переданного имущества денежных средств в такой же сумме.

2. Курс НБ РБ:

- на день передачи имущества УП -1 доллар США = 2150 руб.;
- на день возврата денежных средств собственнику УП -1 доллар США = 2140 руб.

3. Ставка подоходного налога на доходы собственника УП -12 %.

Определение величины денежных средств, изымаемых собственником УП взамен ранее переданных УП материалов, не облагаемой подоходным налогом:

20 000 тыс. руб.: 2150х2140 = 19906,976 тыс. руб.

Определение дополнительной суммы выплат, обусловленной изменением курса доллара США на день передачи имущества УП и возврата денежных средств собственнику, подлежащей обложению подоходным налогом:

20 000 тыс. руб. - 19 906,976 тыс. руб. = 93,024 тыс. руб.

Начисление подоходного налога:

93,024 тыс. руб. х 12:100 = 11,163 тыс. руб.

Расчет суммы денежных средств к выплате собственнику УП:

20 000 тыс. руб. - 11,163 тыс. руб. = 19 988,837 тыс. руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

п у ¹	у			
1	Передача собственником имущества (материалов) УП	10	75-3	20 000
2	Начисление подоходного налога на дополнительную сумму выплат, обусловленную изменением курса доллара США	75-3	68	11,2
3	Изъятие собственником УП денежных средств взамен ранее переданных УП материалов	75-3	50	19 988,8

Как видим, в результате падения курса доллара США на момент изъятия денежных средств взамен ранее переданного имущества по сравнению с курсом доллара США на момент передачи имущества УП, у собственника УП образовался объект налогообложения в размере 93 тыс. руб., что привело к необходимости уплаты подоходного налога в сумме 11,2 тыс. руб.

Рассмотрим далее более сложный пример, когда собственником УП изымается большая сумма денежных средств, чем стоимость имущества, передававшегося им ранее УП.

ПРИМЕР 3 (курс доллара США на момент изъятия денежных средств больше, чем курс доллара США на момент передачи имущества УП).

Исходные данные:

1. Физическое лицо, являющееся собственником УП, передало ему для осуществления хозяйственной деятельности материалы на 20 млн руб.

Впоследствии собственник УП принял решение об изъятии из оборота предприятия 100 млн руб.

2. Курс НБ РБ:

- на день передачи материалов УП -1 доллар США = 2140 руб.;
- на день возврата денежных средств собственнику УП -1 доллар США = 2150 руб.

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

3. Ставка подоходного налога на доходы собственника УП - 12 %.

Определение величины денежных средств, изымаемых собственником УП взамен ранее переданных УП материалов, не облагаемой подоходным налогом:

20 000 тыс. руб. : 2140х2150 = 20 093,457 тыс. руб.

Расчет суммы денежных средств, изымаемой собственником УП, которая подлежит обложению подоходным налогом;

100 000 тыс. руб. - 20 093,457 тыс. руб. = 79 906,543 тыс. руб.

Расчет суммы подоходного налога:

79 906,543 тыс. руб. х 0,12 = 9 589 тыс. руб.

Расчет СУММЫ денежных средств, изымаемой собственником УП, за МИНУСОМ СУММЫ удерживаемого подоходного налога:

100 000 тыс. руб. - 9 589 тыс. руб. = 90 411 тыс. руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

1	Передача собственником имущества (материалы) УП	10	75-3	20 000
2	Определение источника для денежных средств, изымаемых собственником УП сверх ранее внесенной стоимости материалов	84	75-2	80 000
3	Начисление подоходного налога на доходы собственника УП	75-2	68	9 589
4	Изъятие собственником УП денежных средств из оборота УП			90 411
4.1	Возврат денежных средств взамен ранее переданных материалов	75-3	50	20 000
4.2	Изъятие денежных средств сверх стоимости ранее переданных УП материалов (за минусом удержанного подоходного налога)	75-2	50	70 411

Обратим внимание, что в приведенном выше примере субсчет учёта имущества, переданного собственником УП (75-3), закрылся при расчете с собственником на ранее переданную стоимость имущества (бухгалтерская запись 4.1). При этом источником для дополнительных сумм выплат, в т. ч. и сумм, обусловленных изменением курса доллара США, выступил счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Закон Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 171-3 «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть)»: принят Палатой представителей 11.12.2009 г., одобрен Советом Республики 18.12.2009 г // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2010.
2. Письмо Национального банка Республики Беларусь от 10.12.2008 г. № 28-20/270 «О возврате денежных средств взамен ранее переданного имущества» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2010.
3. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (в ред. постановления от 11.01.2010 г. № 2) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2010.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ И СТРАТЕГИЯ РАЗВИТИЯ ТОРГОВОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

*Главный редактор Л. И. Кравченко,
В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская*

На примере налогового учета рассматривается стратегия развития торгового предприятия с учетом уровня инфляции.

Торговый бизнес предполагает возможности своего дальнейшего развития, которое может осуществляться за счет различных источников: прибыли, остающейся на предприятии после уплаты налога на прибыль (чистой прибыли); заемных средств; средств инвесторов. Рассмотрим на примере оптового торгового предприятия возможности первого источника, который имеет определенные ограничения, связанные с текущим финансовым положением предприятия и волей его учредителей (участников).