

Формирование и использование централизованного фонда холдинга: особенности учета и налогообложения

Деятельность холдингов в Республике Беларусь, в том числе особенности налогообложения их участников, регламентируется Указом Президента РБ от 28.12.2009 г. № 660 «О некоторых вопросах создания и деятельности холдингов в Республике Беларусь» (далее – Указ № 660).

Что касается бухгалтерского учета операций между управляющей компанией и участниками холдинга, а также между участниками холдинга, то специальных нормативных актов, которые бы регулировали учет таких операций, не имеется.

В этой связи у субъектов хозяйствования возникает немало вопросов, в частности по порядку учета и налогообложения операций, обусловленных формированием и использованием средств централизованного фонда управляющей компании, возможность образования которого предусмотрена Указом № 660. Вот только некоторые из таких вопросов:

- как в учете управляющей компании холдинга отразить формирование централизованного фонда и его использование (распределение)?
- как в учете участника холдинга отразить отчисления в централизованный фонд, а также получение и целевое использование средств централизованного фонда?
- каков порядок налогообложения сумм чистой прибыли, направляемых участниками холдинга управляющей компании, в том числе в централизованный фонд?
- возникает ли у участника холдинга налогооблагаемый доход по суммам начисленных дивидендов, от которых в пользу участника отказалась управляющая компания (как его учредитель (акционер))?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, обратимся к нормам законодательных актов.

Правовые основы формирования и использования централизованного фонда

В соответствии с Указом № 660 управляющей компании холдинга предоставлено право на ус-

ловиях и в порядке, определенных уставом (учредительным договором) управляющей компании и уставами дочерних компаний холдинга, договорами доверительного управления либо иными договорами, а также решениями уполномоченных органов управления участников холдинга **формировать централизованный фонд за счет отчислений от прибыли участников холдинга**, остающейся в их распоряжении после уплаты налогов, сборов (пошлин), других обязательных платежей в республиканский и местные бюджеты, государственные целевые бюджетные фонды и внебюджетные фонды (ч. 4 п. 12 Указа № 660).

Денежные средства, поступающие в централизованный фонд, являются средствами фонда. Управляющая компания холдинга вправе направлять средства централизованного фонда участникам холдинга, а также использовать средства фонда на свое развитие (как участника холдинга) строго в соответствии с целями, определенными Указом № 660.

Обратим внимание, что централизованный фонд создается за счет прибыли участников холдинга. В силу того, что управляющая компания является учредителем (акционером) организаций, входящих в холдинг, она может претендовать на часть чистой прибыли организаций холдинга, в частности на дивиденды.

В этой связи, с нашей точки зрения, следует различать чистую прибыль в форме дивидендов, причитающуюся управляющей компании как учредителю (акционеру) организаций, входящих в холдинг, от чистой прибыли, направляемой участниками холдинга в централизованный фонд.

Такое разделение необходимо для правильного налогообложения сумм чистой прибыли, получаемых управляющей компанией.

С учетом норм Указа № 660 средства централизованного фонда, полученные участником холдинга на условиях, определенных решением уполномоченного органа управления управляющей компании холдинга, могут использоваться на:

- финансирование капитальных вложений производственного назначения;

- финансирование научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ;
- финансирование программ по энергосбережению и мероприятий по внедрению новых энергоэффективных технологий и оборудования;
- погашение кредитов банков, а также выданных за счет средств республиканского и местных бюджетов бюджетных ссуд, бюджетных займов, полученных и использованных участниками холдинга на цели, предусмотренные выше.

Следует отметить, что в соответствии с Указом Президента РБ от 20.06.2014 г. № 287 «О внесении дополнений и изменений в указы Президента Республики Беларусь по вопросам холдингов и иных объединений юридических лиц» (вступают в силу с 26.09.2014 г.) направления использования средств централизованного фонда несколько расширены. Так, средства фонда могут дополнительно использоваться на предоставление займов, а также на осуществление участниками холдинга централизованных закупок машин и оборудования с последующей безвозмездной передачей их иным участникам холдинга.

Указом № 660 предусмотрены определенные налоговые последствия в случаях нецелевого использования или неиспользования участниками холдинга полученных ими из централизованного фонда денежных средств.

Учет и налогообложение в управляющей компании холдинга

А) Формирование централизованного фонда

Конкретный порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с формированием в управляющей компании централизованного фонда и его использованием, не определен.

Вместе с тем с учетом норм действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету, полагаем, что порядок учета операций, связанных с формированием централизованного фонда, может быть следующим:

Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты по средствам централизованного фонда холдинга» К-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Централизованный фонд холдинга»

на суммы чистой прибыли, направляемые участниками холдинга в централизованный фонд.

Возможность приведенной выше записи обусловлена тем, что, во-первых, суммы чистой прибыли, направляемые в централизованный фонд, не являются доходом управляющей компании и, во-вторых, тем, что именно счет 84 изначально предназначен для учета чистой прибыли, которая может распределяться в нашем случае среди участников холдинга.

Поступление денежных средств в централизованный фонд холдинга отражается записью:

Д-т счета 51 «Расчетные счета» – К-т счета 76 субсчет 76-8 – на сумму поступивших в централизованный фонд средств.

Как уже отмечалось выше, средства, полученные управляющей компанией от участников холдинга на формирование централизованного фонда, при исчислении налога на прибыль в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении, не включаются.

Если управляющая компания как учредитель (акционер) получает от участника холдинга дивиденды, которые следует отличать от отчислений участника холдинга, направляемых за счет чистой прибыли в централизованный фонд холдинга, то порядок учета и налогообложения будет другим:

Д-т счета 76 субсчет 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – К-т счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы» – на сумму средств, направляемых управляющей компании в форме дивидендов.

Отметим, что для целей налогообложения отражаемая по кредиту счета 91 сумма дивидендов в состав внереализационных доходов управляющей компании не включается, поскольку ее налогообложение осуществляется организацией, начислившей дивиденды.

Б) Использование централизованного фонда

Использование средств централизованного фонда в бухгалтерском учете управляющей компании возможно, с нашей точки зрения, отразить следующими бухгалтерскими записями:

• Д-т счета 84 субсчет 84-1 – К-т счета 76 субсчет 76-8 – на сумму средств, выделяемых соответствующей организации холдинга;

♦ Д-т счета 76 субсчет 76-8 – К-т счета 51 – на сумму денежных средств, перечисляемых соответствующей организации холдинга.

В случае если средства, подлежащие перечислению в централизованный фонд, в соответствии с решением уполномоченного органа управления управляющей компании холдинга остаются у участника холдинга для использования их на установленные законодательством цели, в учете управляющей компании производится бухгалтерская запись:

Д-т счета 84 субсчет 84-1 – К-т счета 76 субсчет 76-8 – на сумму выделенных участнику холдинга средств из централизованного фонда.

Движения денежных средств в таком случае не происходит.

Сальдо субсчета 76-8 характеризует состояние расчетов управляющей компании с участниками холдинга.

Рассмотрим далее вопросы учета и налогообложения операций, связанных с перечислением участником холдинга чистой прибыли в централизованный фонд и использованием им средств, получаемых из централизованного фонда.

Учет и налогообложение у участника холдинга

А) Направление чистой прибыли в централизованный фонд и на выплату дивидендов

Выше уже отмечалось, что чистую прибыль участника холдинга, направляемую на формирование централизованного фонда, следует отличать от чистой прибыли, направляемой в форме дивидендов управляющей компании как учредителю (акционеру) организации, входящей в холдинг.

В силу необходимости такого разделения, обусловленного различным налогообложением, использование чистой прибыли участника холдинга на расчеты с управляющей компанией должно отражаться в учете участника холдинга следующими бухгалтерскими записями:

• Д-т счета 84 – К-т счета 76 субсчет 76-8 – на сумму чистой прибыли, направляемой участником холдинга в централизованный фонд;

♦ Д-т счета 84 – К-т счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» – на сумму чистой при-

были, причитающейся управляющей компании (в форме дивидендов) как учредителю (акционеру) организации, начисляющей дивиденды.

Перечисление чистой прибыли в централизованный фонд отражается записью:

Д-т счета 76 субсчет 76-8 – К-т счета 51 – на сумму чистой прибыли, перечисляемую участником холдинга в централизованный фонд.

Рассмотрим далее налоговые аспекты по расчетам с управляющей компанией по причитающимся ей дивидендам.

В соответствии с п. 4 ст. 141 Налогового кодекса РБ (далее – НК) налоговая база налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, определяется белорусскими организациями, начислившими дивиденды.

При этом датой начисления дивидендов является дата принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов, а по дивидендам, начисленным унитарными предприятиями, и доходам, приравненным к дивидендам, – дата отражения в бухгалтерском учете обязательств по выплате (передаче) соответственно дивидендов и доходов, приравненных к дивидендам.

С учетом п. 5 ст. 142 НК ставка налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, составляет 12%.

Согласно п. 2 ст. 142 НК отчетным периодом налога на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, признается календарный месяц. Это означает, что налог на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, исчисляется в каждом месяце, в котором было произведено начисление дивидендов, и не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем начисления, уплачивается в бюджет. Налоговая декларация (расчет) по суммам налога на прибыль с дивидендов не предоставляется.

Таким образом, в месяце начисления дивидендов управляющей компании организация, начисляющая дивиденды, должна (как налоговый агент) произвести начисление налога на прибыль по дивидендам управляющей компании и отразить такую операцию в учете следующей записью:

Д-т счета 75 субсчет 75-2 – К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на прибыль по дивидендам управляющей компании.

Перечисление дивидендов отражается в учете записью:

Д-т счета 68 – К-т счета 51 – на сумму налога на прибыль по дивидендам управляющей компании, перечисляемую в бюджет.

Как показывает практика, нередки случаи, когда управляющая компания отказывается от начисленных ей дивидендов в пользу участника холдинга, начислившего эти дивиденды.

В этой связи возникают вопросы по порядку отражения такой операции в учете участника и о налогообложении сумм дивидендов, от которых отказалась управляющая компания.

Однозначного ответа на обозначенные вопросы действующие нормативные правовые акты по учету и налогообложению не дают.

Вместе с тем имеются отдельные разъяснения налоговых и финансовых органов по аналогичного рода вопросам, в частности для случаев, когда участники, выходящие из хозяйственного общества, отказываются в пользу общества от причитающейся им действительной стоимости доли в уставном фонде такого общества.

Так, в соответствии с разъяснением Минфина от 01.03.2013 г. № 15-2-10/44/82 «в случае отказа участника от причитающейся ему стоимости части имущества общества у данного общества образуется доход, который отражается в бухгалтерском учете общества по дебету счета 75 и кредиту счета 91. В результате у общества возникает объект налогообложения налогом на прибыль».

В письме ИМНС по Советскому району г. Минска от 25.01.2013 г. № 5-10/НУ-18 со ссылкой на разъяснение финансового управления Мингорисполкома указывается, что «в случае отказа участника от получения своей доли в уставном фонде общества данная задолженность признается обществом доходом по финансовой деятельности».

При этом согласно письму «у общества налогообложению налогом на прибыль подлежит вся сумма, неполученная участником».

Понятно, что отказ от получения действительной стоимости доли участника в уставном фонде орга-

низации, из которой он выходит, несколько отличается от ситуации, когда участник отказывается от получения начисленных ему дивидендов. Однако оба этих случая имеют одинаковую экономическую основу, позволяющую говорить о необходимости налогообложения налогом на прибыль также и суммы начисленных участнику дивидендов, от получения которых он отказался.

Таким образом, полагаем, что сумма дивидендов, от которой участник отказался, является безвозмездно полученным активом, включаемым в состав его внереализационных доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль (подп. 3.8 п. 3 ст. 128 НК). Согласно НК такой доход в общем случае подлежит отражению на дату поступления.

Применительно к рассматриваемому случаю даты поступления дохода следует, с нашей точки зрения, считать дату принятия решения о направлении дивидендов в пользу участника холдинга, их начислившего.

В учете участника холдинга при отказе управляющей компании от получения начисленных ей дивидендов должна производиться следующая бухгалтерская запись:

Д-т счета 75 субсчет 75-2 – К-т счета 91 субсчет 91-1 – на сумму дивидендов управляющей компании (за минусом суммы налога на прибыль с дивидендов).

Рассмотрим далее вопросы использования средств централизованного фонда, полученных участником холдинга.

Б) Использование средств централизованного фонда

В учете участника холдинга получение им денежных средств из централизованного фонда следует, с нашей точки зрения, отражать без использования счетов учета финансовых результатов:

Д-т счета 51 – К-т счета 84 субсчет 84-1 – на сумму средств, поступивших из централизованного фонда.

Возможность такого порядка учета обусловлена, в частности, тем, что согласно Указу № 660 денежные средства, полученные участниками холдинга – резидентами РБ из централизованного фонда, при исчислении налога на прибыль в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении, не включаются.

Если средства, подлежащие перечислению в централизованный фонд, в соответствии с решением уполномоченного органа управления управляющей компании холдинга остаются у участника холдинга для использования их на установленные законодательством цели, в учете участника холдинга производится бухгалтерская запись:

Д-т счета 76 субсчет 76-8 – К-т счета 84 субсчет 84-1 – на сумму выделенных участнику холдинга средств из централизованного фонда.

В силу того, что выделенные из централизованного фонда средства имеют целевой характер и направлены прежде всего на финансирование капитальных вложений, а также на развитие организации, у участника холдинга должен быть организован целевой учет таких средств, который может обеспечиваться следующей бухгалтерской записью:

Д-т счета 84 субсчет 84-1 – К-т счета 83 «Добавочный капитал» – на сумму средств, поступивших из централизованного фонда и фактически использованных в целевом порядке.

Выводы

1. Чистая прибыль, направленная участником холдинга на формирование централизованного фонда, налогом на прибыль не облагается.

В учете управляющей компании чистая прибыль, поступившая на формирование централизованного фонда, должна, с нашей точки зрения, отражаться по дебету счета 76 субсчет 76-8 и кредиту счета 84 субсчет 84-1.

2. Чистая прибыль, направленная участником холдинга в порядке расчета с управляющей компанией по причитающимся ей как учредителю (акционеру) участника холдинга дивидендам, должна облагаться участником холдинга (налоговым агентом) налогом на прибыль по дивидендам по ставке 12%.

В учете управляющей компании такая прибыль должна отражаться бухгалтерской записью по дебету счета 76 субсчет 76-4 и кредиту счета 91 субсчет 91-1.

3. В случае если управляющая компания отказалась от начисленных ей как учредителю (акционеру) участника холдинга дивидендов, в учете

участника холдинга должен формироваться вне-реализационный доход, подлежащий обложению налогом на прибыль.

В бухгалтерском учете участника холдинга такой отказ отражается бухгалтерской записью по дебету счета 75 субсчет 75-2 и кредиту счета 91 субсчет 91-1.

При этом в качестве дохода признается сумма дивидендов управляющей компании, от которых она отказалась, за минусом суммы налога на прибыль с этих дивидендов, уплачиваемой участником холдинга.

4. Сумма средств из централизованного фонда, выделяемая участнику холдинга, отражается в учете управляющей компании по дебету счета 84 субсчет 84-1 и кредиту счета 76 субсчет 76-8.

5. У участника холдинга получение средств из централизованного фонда отражается бухгалтерской записью по дебету счета 51 в корреспонденции со счетом 84 субсчет 84-1.

6. Зачет сумм чистой прибыли участника холдинга, подлежащих перечислению в централизованный фонд, и сумм средств, выделенных участнику из централизованного фонда, производится записью по дебету счета 76 субсчет 76-8 и кредиту счета 84 субсчет 84-1.

7. Использование средств, выделенных из централизованного фонда, в силу их целевого использования на развитие участника холдинга в учете этого участника возможно отразить записью по дебету счета 84 субсчет 84-1 и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Очевидно, что предложенные записи по бухгалтерскому учету формирования и использования средств централизованного фонда могут быть лишь ориентиром для участников холдинга.

Конкретный порядок, устанавливающий особенности учета в холдингах, обусловленных нормами Указа № 660 и внесенными в него изменениями и дополнениями, вступающими в силу с 26.09.2014 г., должен быть, по нашему мнению, определен соответствующим нормативным актом по бухгалтерскому учету.

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

доктор экономических наук, профессор БГЭУ