

ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ В СЛУЧАЕ ЗАПРЕТА НА ОТЧУЖДЕНИЕ ИМИ СВОИХ ДОЛЕЙ В ИМУЩЕСТВЕ ОБЩЕСТВА ТРЕТЬИМ ЛИЦАМ

Коротаев С. Л., генеральный директор ЗАО «АудитКонсульт», канд. экон. наук, докторант БГЭУ

Общество с ограниченной ответственностью (предприятие «А») приняло решение о продаже своей доли в уставном капитале предприятия «Б».

В уставе предприятия «Б» записано, что отчуждение доли кроме как участникам этого предприятия запрещено. Однако участники предприятия «Б» отказались от покупки доли.

Как поступить в данном случае? Должно ли предприятие «Б» выкупить долю предприятия «А»? Что делать, если предприятие «Б» отказывается выкупить долю предприятия «А» в своем имуществе? Может ли предприятие «А» реализовать свою долю третьим лицам? Как отразить в учете расчеты между предприятием «А» и предприятием «Б»? Каков порядок налогообложения таких операций?

Прежде всего отметим, что изложенная выше ситуация – это только один из вариантов, которые возникают при попытке собственника доли в имуществе юридического лица произвести ее отчуждение, а именно вариант расчетов между юридическими лицами. На практике доли могут также отчуждаться и приобретаться физическими лицами. Очевидно, что в последнем случае возникают свои специфические особенности учета и налогообложения, которые в настоящем материале не рассматриваются.

Итак, рассмотрим особенности расчетов с участниками общества (юридическими лицами) применительно к случаю, когда учредительными документами запрещено отчуждение долей в имуществе общества третьим лицам.

В соответствии со статьей 92 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК) в случае, если «в соответствии с уставом общества с ограниченной ответственностью отчуждение доли участника (ее части) третьим лицам невозможно, а другие участники общества от ее покупки отказываются, общество обязано выплатить участнику ее действительную стоимость либо выдать ему в натуре имущество, соответствующее такой стоимости». При этом, поскольку речь идет не о покупке доли, а о выплате ее действительной стоимости (выдаче имущества в натуре на величину, соответствующую действительной стоимости доли), следует, с нашей точки зрения, руководствоваться нормами законодательства, установленными для случаев расчета с участниками общества при выходе их из общества.

Это, как представляется, должно касаться и сроков расчета с участниками, отчуждающими свои доли.

Согласно статье 64 ГК «В случае выхода и исключения участника хозяйственного товарищества или общества из состава участников, кроме участника акционерного общества, ему выплачивается стоимость части имущества хозяйственного товарищества или общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде, если иное не предусмотрено учредительными документами, а также часть прибыли, приходящаяся на его долю. По соглашению выбывающего участника с оставшимися участниками хозяйственного товарищества или общества выплата ему стоимости имущества может быть заменена выдачей имущества в натуре.

Причитающаяся выходящему (исключаемому) участнику часть имущества хозяйственного товарищества или общества или ее стоимость определяется по балансу, составляемому на момент его выбытия, а причитающаяся ему часть прибыли — на момент расчета.

Выплата стоимости доли или выдача другого имущества выходящему (исключаемому) участнику производится по окончании финансового года и после утверждения отчета за год, в котором он вышел или исключен из хозяйственного товарищества или общества, в срок до 12 месяцев со дня подачи заявления о выходе или принятии решения об исключении, если иное не предусмотрено в учредительных документах».

С учетом изложенного, применительно к рассматриваемой ситуации, общество обязано выплатить участнику общества действительную стоимость его доли (части доли), которая определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дню обращения участника общества с требованием рассчитаться с ним за его долю в имуществе предприятия.

Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, методика расчета стоимости которых установлена Порядком оценки стоимости чистых активов юридических лиц, кроме банков, утвержденным приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 20.01.2000 г. № 24.

Особо отметим, что расчет с участником общества может быть произведен как денежными средствами, так и другим имуществом (в натуре). В случае, если расчет производится в натуре, общество, рассчитывающееся за эту долю неденежными активами, должно отразить выбытие этих активов как реализацию с исчислением соответствующих налогов и отчислений, исчисляемых от выручки. При этом следует обратить внимание на п.п. 5.1.4 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвер-

жденной постановлением ГНК Республики Беларусь от 29.06.2001 г. № 94 (в редакции постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2003 г. № 6). Согласно названному подпункту обороты по передаче имущества предприятия его учредителю (участнику) в размере, не превышающем вклада (взноса) этого учредителя (участника), при выходе участника (учредителя) из этого предприятия не является объектом обложения НДС. При этом стоимость передаваемого имущества и размер вклада (взноса) учредителя (участника) подлежат перерасчету в доллары США по курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день передачи имущества и на день внесения вклада (взноса).

С нашей точки зрения, следует различать операции по расчетам с выбывающим из общества участником от операций по продаже доли участником общества самому обществу. Если в первом случае расчет с участником должен осуществляться в привязке к величине чистых активов, то во втором случае цена доли может быть договорной и не соответствовать величине чистых активов общества, приходящихся на долю продавца. Очевидно, что применительно к названным вариантам возникают разные объекты налогообложения. Так, при выходе из общества у выходящего участника может образовываться доход, подлежащий обложению у источника дохода. Это однозначно следует из п. 9 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налогов на доходы и прибыль, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 18.03.2002 г. № 30 (в редакции постановления МНС Республики Беларусь от 07.02.2003 г. № 7), согласно которому объектом обложения налогом на доходы при выходе акционера (пайщика) из состава участников не являются лишь выплаты (в денежной или натуральной формах) в размерах, не превышающих их взносы (вклады) в уставный фонд предприятия. При этом согласно п. 10 названной Инструкции «сумма выплат акционеру (пайщику) и размер его взноса (вклада) подлежат пересчету в доллары США по курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день передачи имущества и на день внесения вклада (взноса)».

Что касается выходящего участника, то согласно п. 12 Инструкции суммы, полученные акционерами (пайщиками) при выходе их из состава участников, не облагаются налогом на доходы, а также не включаются в состав доходов от внереализационных операций для целей налогообложения и не облагаются налогом на прибыль.

Другой порядок, как уже отмечалось, должен действовать при покупке доли самим обществом. В таком случае у продавца образуется разница между ценой реализации доли и величиной вклада этого участника в уставной капитал общества. Такую операцию следует, с нашей точки зрения, рассматривать как операцию реализации с обложением полученной прибыли налогом на прибыль.

Подчеркнем также, что при продаже участником своей доли обществу величина его вклада в уставный капитал общества при расчете налогооблагаемой прибыли не индексируется, как это имеет место при выходе участника из общества и выплате ему действительной стоимости доли (в привязке к изменению курса доллара США на день передачи имущества и день внесения вклада (взноса)).

Особо отметим, что положительная разница от продажи доли обществу по более высокой стоимости, чем величина вклада в уставный капитал, возникающая у продавца доли, объектом обложения НДС не является.

Если доля участника (ее часть) приобретает самим обществом, общество обязано реализовать ее другим участникам или третьим лицам в течение года со дня ее перехода к обществу в порядке, предусмотренном законодательством и учредительными документами общества, либо уменьшить свой уставный капитал.

Особо отметим, что доля участника может быть приобретена самим обществом только в том случае, если стоимость имущества, остающегося в обществе после выкупа доли, не будет ниже уставного капитала общества.

В случае, если от покупки доли участника отказались не только другие участники общества, но и само общество, продавец доли, если это специально не оговорено в учредительных документах, может предложить ее третьим лицам. Если покупателей доли не найдено, собственник доли может инициировать процесс выхода из общества. В таком случае расчет с собственником должен производиться в общем порядке, установленном в отношении выходящих участников — исходя из стоимости чистых активов, приходящихся на их долю в имуществе общества.

Структурно-логическая модель отчуждения долей в имуществе юридических лиц представлена на рисунке 1.

Рассмотрим изложенные выше особенности расчетов между обществом и учредителями при отчуждении последними своих долей в имуществе общества на конкретных примерах.

ПРИМЕР 1 (выплата участнику стоимости его доли).

Исходные данные для расчета:

1. Предприятие «А» (участник общества) приняло решение о продаже своей доли в имуществе предприятия «Б» (общество). Величина уставного капитала предприятия «Б» — 1 млн. руб., величина вклада предприятия «А» в уставный капитал предприятия «Б» — 25% или 250 000 руб. (1 млн. руб. x 25%).

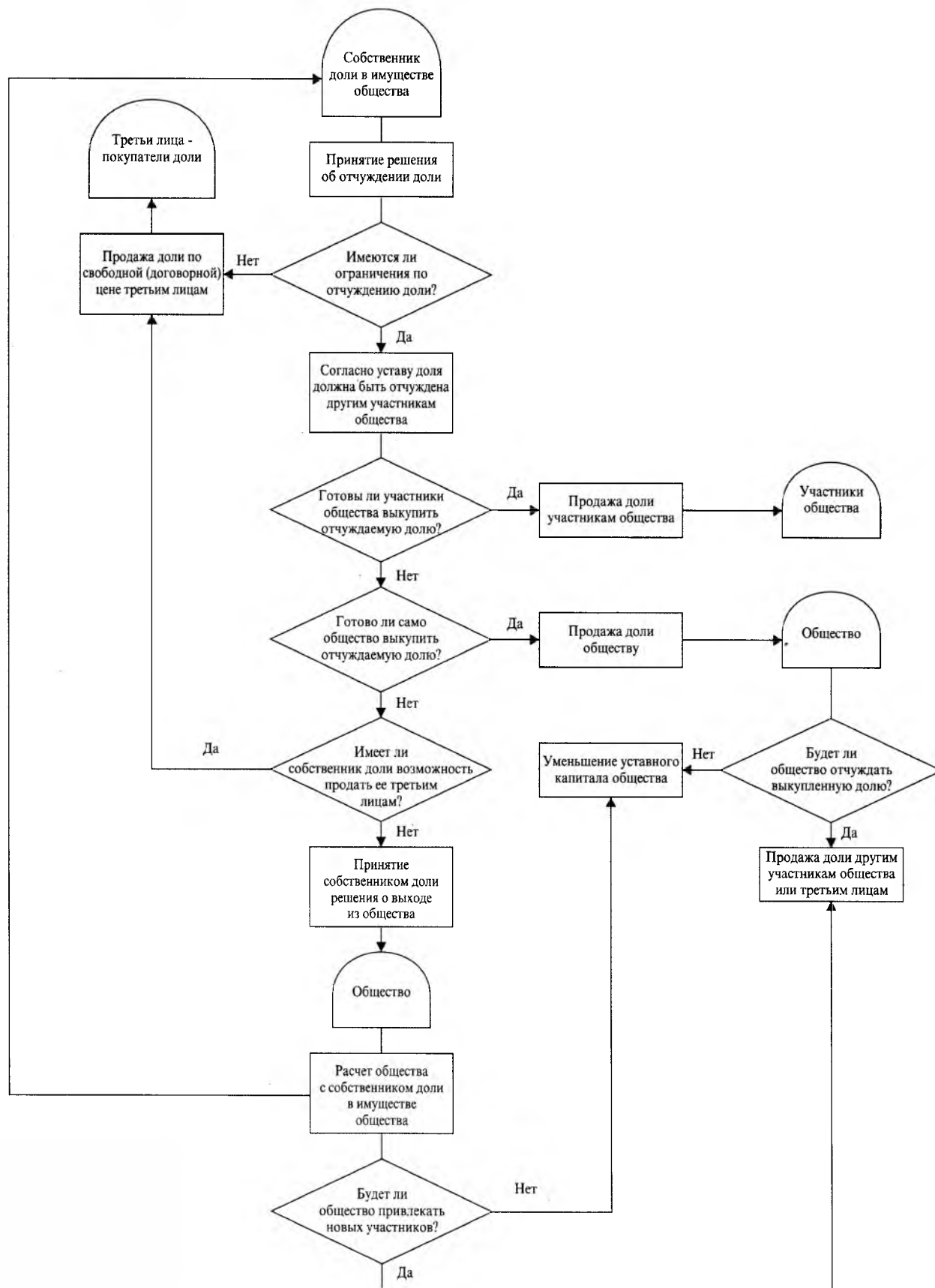


Рис. 1. Структурно-логическая модель отчуждения долей в имуществе юридических лиц

2. Поскольку уставом предприятия «Б» уступка доли третьим лицам запрещена, а другие участники и само предприятие «Б» от приобретения доли отказываются, участник общества предпринял попытку реализовать свою долю третьим лицам. Однако, в связи с тем, что эта попытка оказалась неудачной, он обратился к обществу с заявлением о проведении с ним расчета по отчуждаемой доле.

3. Стоимость чистых активов общества по данным бухучета за последний отчетный период, предшествующий дню обращения участника с таким требованием, составляет 3 млн. руб.

4. Курс Национального банка Республики Беларусь:

- на дату фактического внесения вклада – 1000 BYB за 1 доллар США;
- на дату передачи имущества участнику – 2000 BYB за 1 доллар США.

5. Ставка налога на доход участника общества, изымающего свою долю в имуществе общества, — 15 процентов от величины дохода. Налог удерживается у источника выплаты.

6. Расчет с участником производится:

- а) денежными средствами;
- б) в натуральной форме.

Расчет действительной стоимости доли участника:

3 000 000 руб. x 25% = 750 000 руб.

Расчет величины вклада в уставный капитал, не облагаемой НДС (при расчете с участником общества неденежными активами (в натуре)), а также налогом на доходы:

250 000 руб. : 1000 x 2000 = 500 000 руб.

Расчет облагаемого оборота по налогу на доходы выбывающего участника:

750 000 руб. – 500 000 руб. = 250 000 руб.

Расчет величины налога на доходы:

250 000 руб. x 15% = 37 500 руб.

Расчет величины задолженности перед учредителем:

750 000 руб. – 37 500 руб. = 712 500 руб.

Расчет облагаемого оборота по налогу на добавленную стоимость (при расчете с участником общества неденежными активами (в натуре)):

712 500 руб. – 500 000 руб. = 212 500 руб.

Расчет величины налога на добавленную стоимость:

212 500 руб. : 6 = 35 416 руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

1. Учет у общества, производящего расчет с собственником доли (предприятия «Б»):

а) расчет с собственником доли денежными средствами:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	Отражена номинальная стоимость доли выбывающего участника	56	75	250
2	Отражена разница между номинальной и действительной стоимостью доли, исчисленной исходя из величины чистых активов	86	75	500
3	Начислен налог на доходы	75	68	37,5
4	Выплачена действительная стоимость доли участнику общества (за минусом налога на доход)	75	51 (50)	712,5

б) расчет с собственником доли в натуральной форме:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	Отражена номинальная стоимость доли выбывающего участника (сумма вклада в уставный капитал)	56	75	250
2	Отражена разница между номинальной и действительной стоимостью доли, исчисленной исходя из величины чистых активов	86	75	500
3	Начислен налог на доходы	75	68	37,5
4	Отражена выручка от реализации имущества (на сумму задолженности перед участником за минусом налога на доход)	75	46	712,5
5	Начислен НДС по неденежным активам, передаваемых участнику общества в счет расчетов с ним за его долю в имуществе общества	46 (47, 48)	68	35,416
6	Начислены другие (кроме НДС) платежи, исчисляемые от выручки в установленном законодательством порядке	46	68	по расчету
7	Списана балансовая стоимость имущества	46 (47, 48)	10 (01, 12, 40, 41)	по данным учета
8	Отражен финансовый результат	46 (47, 48)	80	по расчету

2. Учет у собственника доли (предприятия «А»):

а) расчет с собственником доли денежными средствами:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	Получена действительная стоимость доли (за минусом налога на доход, удержанного у источника выплаты)			712,5
1.1	на величину вклада в уставный капитал общества	51	06	250
1.2	стоимость имущества, наработанного на вложенный капитал	51	80 (без налогообложения)	462,5

б) расчет с собственником доли в натуральной форме:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	Получена действительная стоимость доли (за минусом налога на доход, удержанного у источника выплаты)			712,5
1.1	на величину вклада в уставный капитал общества	10 (01, 12, 40, 41)	06	250
1.2	стоимость имущества, наработанного на вложенный капитал	10 (01, 12, 40, 41)	80 (без налогообложения)	462,5

ПРИМЕР 2 (продажа участником своей доли самому обществу).

Исходные данные для расчета:

1. Предприятие «А» (участник общества) приняло решение о продаже своей доли в имуществе предприятия «Б» (общество). Величина уставного капитала общества — 1 млн. руб., величина вклада участника в уставный капитал — 25% или 250 000 руб. (1 млн. руб. × 25%).

2. Поскольку уставом общества уступка доли третьим лицам запрещена, а другие участники общества от приобретения доли отказываются, общество приняло решение о выкупе доли участника по согласованной с ним цене 900 тыс. руб.

3. Ставка налога на прибыль — 24%.

4. Расчет с участником, реализующим свою долю обществу, производится:

а) денежными средствами;

б) в натуральной форме.

Для упрощения принято, что:

• общество использует метод определения выручки по отгрузке;

• при исчислении налога на прибыль не учитывается необходимость уменьшения балансовой прибыли на сумму налога на недвижимость.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

1. Учет в обществе, приобретающим долю у ее собственника:

а) расчет с собственником доли денежными средствами:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	Отражена номинальная стоимость приобретаемой доли	56	75	250
2	Отражена разница между номинальной и продажной стоимостью доли (900 – 250)	86	75	650
3	Выплачена продажная стоимость доли участнику общества	75	51	900

б) расчет с собственником доли в натуральной форме:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	Отражена номинальная стоимость приобретаемой доли	56	75	250
2	Отражена разница между номинальной и продажной стоимостью доли (900 – 250)	86	75	650
3	Отражена выручка от реализации имущества (на сумму задолженности перед участником за приобретенную у него долю)	75	46 (47, 48)	900
4	Начислен НДС по реализованному имуществу	46 (47, 48)	68	по расчету
5	Начислены другие (кроме НДС) платежи, исчисляемые от выручки в установленном законодательством порядке	46	68	по расчету
6	Списана балансовая стоимость имущества	46 (47, 48)	10 (01, 12, 40, 41)	по данным учета
7	Отражен финансовый результат	46 (47, 48)	80	по расчету

2. Учет у собственника доли (предприятия «А»):

Расчет облагаемого оборота по налогу на прибыль:

900 000 руб. – 250 000 руб. = 650 000 руб.

Расчет величины налога на прибыль:

650 000 руб. x 24% = 156 000 руб.

а) расчет с собственником доли денежными средствами:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	Отражена выручка от реализации доли по договорной стоимости	76	48	900
2	Списана номинальная стоимость доли (сумма вклада в уставный капитал)	48	06	250
3	Отражен финансовый результат от продажи доли	48	80	650
4	Получена оплата за реализованную стоимость доли	51 (50)	76	900
5	Начислен налог на прибыль	81	68	156

б) расчет с собственником доли в натуральной форме:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	Отражена выручка от реализации доли по договорной стоимости	76	48	900
2	Списана номинальная стоимость доли (сумма вклада в уставный капитал)	48	06	250
3	Отражен финансовый результат от продажи доли	48	80	650
4	Получено имущество в счет расчетов за реализованную долю (без НДС)	10 (01, 12, 40, 41)	60	по первичным документам
5	НДС по полученному имуществу	18-1	60	
6	Закрытие задолженностей по расчетам	60	76	900
7	Перевод НДС из категории «начисленный» в категорию «уплаченный»	18-2	18-1	по первичным документам
8	Начислен налог на прибыль	81	68	156

Особое внимание обратим на тот факт, что с финансовой точки зрения выход из общества в условиях инфляции является более эффективным для участника, чем реализация (продажа) им своей доли в имуществе общества. Это обусловлено двумя причинами. Во-первых, тем, что при выходе из общества и расчете облагаемого оборота по налогу на доходы осуществляется индексация вклада участника в уставный капитал, что приводит к уменьшению этого оборота. И, во-вторых, тем, что ставка налога на доходы (15%), применяемая источником выплаты действительной стоимости доли, существенно меньше, чем обычная ставка налога на прибыль (24%), которая должна применяться продавцом доли.

Так, применительно к условиям примера 1, при выходе участника из общества и расчете с ним исходя из действительной стоимости доли (750 тыс. руб.) участник получает после налогообложения 712,5 тыс. руб. (в т.ч. 250 тыс. руб. его вклад в уставный капитал). Если же участник продаст свою долю по действительной стоимости (750 тыс. руб.), то он реально получит только 630 тыс. руб. $(750 - (750 - 250) \times 0,24)$.

С учетом изложенного, по существу рассматриваемой проблемы можно сделать следующие выводы:

1. Если в соответствии с уставом общества отчуждение доли участника третьим лицам невозможно, а другие участники общества от ее покупки отказываются, общество обязано выплатить участнику ее действительную стоимость либо выдать ему в натуре имущество, соответствующее такой стоимости.

2. Действительная стоимость доли участника общества должна определяться исходя из стоимости чистых активов общества, определяемой в установленном законодательством порядке, приходящейся на долю участника в уставном капитале, если иное не оговорено учредительными документами.

3. Причитающаяся участнику действительная стоимость его доли в имуществе общества должна определяться на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествовавший дню обращения участника с требованием рассчитаться с ним за его долю в имуществе общества.

4. Номинальная стоимость выплачиваемой доли, соответствующая величине вклада участника в уставный капитал общества, отражается по дебету счета 56 «Денежные документы» субсчет «Доля в имуществе, выкупленная самим обществом» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Разница между действительной и номинальной стоимостью доли отражается в учете общества, осуществляющего расчет с учредителем, по дебету счета 86 «Резервный фонд» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

5. Полученная участником общества действительная стоимость доли (за минусом налога на доход, удержанного у источника выплаты) отражается:

- в размере величины вклада в уставный капитал — по кредиту счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения»;

- в размере стоимости имущества, заработанного на вложенный капитал, — по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки».

6. Суммы, полученные участниками при выходе их из состава участников общества (за минусом вклада в уставный капитал общества), не включаются для целей налогообложения в состав доходов от внереализационных операций (не облагаются налогом на прибыль).

7. Налогообложение доходов, получаемых участниками (учредителями), являющимися юридическими лицами, при их выходе из общества, осуществляется у источника выплаты по ставке 15%.

8. Не являются объектом обложения налогом на доходы и НДС обороты по передаче имущества общества его учредителю (участнику) в размере, не превышающем вклада (взноса) этого учредителя (участника) в уставный капитал общества, при выходе участника (учредителя) из этого предприятия. При этом стоимость передаваемого имущества и размер вклада (взноса) учредителя (участника) подлежат перерасчету в доллары США по курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день передачи имущества и на день внесения вклада (взноса).

9. Доля участника может быть выплачена ему только в том случае, если стоимость имущества, остающаяся в обществе после выплаты доли, не будет меньше величины уставного капитала.

10. Операции по расчетам с выбывающим из общества участником следует отличать от операций по продаже доли участником общества самому обществу.

10.1. Продажа доли производится по договорной цене и отражается в учете продавца с использованием счета 48 «Реализация прочих активов».

10.2. В качестве затрат, связанных с реализацией доли, принимается величина вклада в уставный капитал предприятия, доля в котором продается. В бухгалтерском учете при продаже доли счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» в части величины вклада в уставный капитал предприятия, доля в котором продается, списывается в дебет счета 48.

10.3. В случае продажи участником общества своей доли самому обществу, разница между ценой реализации доли и величиной вклада этого участника в уставный капитал общества подлежит обложению налогом на прибыль.

При определении облагаемого оборота по налогу на прибыль величина вклада в уставный капитал общества не индексируется, как это имеет место при выплате участнику действительной стоимости его доли при выходе участника из общества.

10.4. Операции по реализации участником своей доли обществу не являются объектом обложения НДС, а также другими налогами и отчислениями, исчисляемыми от выручки (дохода).

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА НОРМИРУЕМЫХ ТОВАРНЫХ ПОТЕРЬ В РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛЕ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ТЕХНОЛОГИИ ШТРИХКОДИРОВАНИЯ

Е.Н. Цалко, БТЭУ

Товарные потери обусловлены объективными и субъективными факторами и могут возникать на всех стадиях движения товаров.

Методики и организация учета товарных потерь в розничной торговле нашли отражения в работах А.В. Алексеевой, З.Г. Булатова, Н.Н. Карзаевой, Г.Н. Нестеровой, Г.А. Николаевой, В.В. Патрова, П.Г. Пономаренко, Н.В. Пузенко и других. В экономической литературе, в основном, рассматривается порядок определения товарных потерь применительно к традиционной для организаций, осуществляющих розничную торговлю стоимостной методике учета товаров. Применение в розничной торговле штрихкодированной технологии и идентификации товаров, а также средств автоматизации сбора и обработки данных создает реальные возможности для ведения натурально-стоимостного учета товаров и объективно обуславливает необходимость пересмотра действующих методик расчета нормируемых потерь и их учета. Штрих-код позволяет идентифицировать конкретный товар в общей товарной массе. Таким образом, товар сам становится носителем информации, которую контрольно-регистрационная система может воспринимать самостоятельно.

Товарные потери – это часть товарных ресурсов, не достигших потребителя – конечной цели товарного обращения, не удовлетворяющая потребности ни по количеству, ни по качеству [1].

К товарным потерям, возникшим по субъективным причинам, главным образом относятся результаты бесхозяйственности: порча товаров, недостача, растраты, хищения или потери вследствие обстоятельств непреодолимой силы (стихийные бедствия).