

## **УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ ЗАЩИТЫ ИНТЕРЕСОВ УЧРЕДИТЕЛЕЙ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ В БЕЛАРУСИ**

*Показана роль бухгалтерского учета в защите интересов учредителей хозяйственных обществ. Определены направления избегания потерь имущества учредителей*

Как показывает практика, действующее законодательство Республики Беларусь, регламентирующее вопросы расчетов с учредителями хозяйственных обществ (ООО, ОДО), не в полной мере обеспечивает защиту их интересов. Прежде всего это касается тех учредителей, которые не участвуют непосредственно в финансово-хозяйственной деятельности обществ. Во многом такое положение обусловлено недостатками в организации хозяйственной деятельности общества, имеющимися возможностями манипулирования его финансовыми результатами и, соответственно, величиной чистой прибыли, являющейся источником для выплаты дивидендов, а также величиной чистых активов, учитываемой при расчетах с учредителями при выходе их из общества либо при его ликвидации.

Определенные потери учредители могут понести также при отчуждении своих долей в уставных фондах этих обществ.

Нередко интересы отдельных учредителей нарушаются и в случае реорганизации предприятий, в частности, в случаях реорганизации путем выделения и разделения, когда происходит раздел имущества и обязательств реорганизуемого субъекта хозяйствования.

Чтобы предупредить или минимизировать возможные потери учредителей от их участия в уставных фондах хозяйственных обществ, рассмотрим конкретные случаи, при которых такие потери могут возникнуть.

Случаи возможных финансовых потерь учредителей хозяйственных обществ и рекомендации по их предупреждению

А) при осуществлении текущей хозяйственной деятельности и формировании финансового результата:

1. Отсутствие надлежащих условий для обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей – как в местах хранения, так и на всех стадиях их движения.

Отсутствие надлежащих условий для обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей ведет к потерям и хищениям таких ценностей, а в итоге – к ухудшению конечных результатов хозяйственной деятельности организации и финансовым потерям учредителей.

Чтобы предупредить такие потери, необходимо:

- оборудовать места хранения материальных ценностей, чтобы исключить случаи потерь и хищения таких ценностей;

- заключить договора о материальной ответственности с работниками общества, в функции которых входит обеспечение сохранности материальных ценностей;

- определить перечень лиц, ответственных за приемку и отпуск материальных ценностей (заведующих складами, кладовщиков, экспедиторов и др.), за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им ценностей;

- регулярно проводить инвентаризации товарно-материальных ценностей.

Порядок инвентаризации активов регламентируется Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 г. № 180 [1].

Размер вреда, причиненного хозяйственному обществу и, соответственно, его учредителям, обладающим обязательственными правами в отношении имущества общества, может устанавливаться в соответствии с Инструкцией о порядке определения размера причиненного государственному имуществу вреда в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц, утв. постановлением Министерства финансов и Министерства экономики Республики Беларусь от 24.03.2003 г. № 39/69 [2].

Названная выше Инструкция может применяться не только в случаях, когда причинен вред государственному имуществу, но и при определении размера вреда, причиненного имуществу негосударственных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (п. 1 постановления № 39/69).

2. Не отражение в бухгалтерском учете дополнительных расходов, вытекающих из условий хозяйственных договоров (например, предъявленных к оплате штрафных санкций до момента их фактической уплаты, причитающихся к уплате процентов по кредитам и займам и т.п.).

Такие действия ведут к недостоверной оценке финансового состояния организации, завышенным ожиданиям будущих выгод, несвоевременному принятию мер по повышению финансовой устойчивости, по закрытию или продаже бизнеса и т.д.

3. Неправильное отражение в учете хозяйственных операций, приводящее к применению со стороны налоговых и других контрольных органов финансовых санкций.

Один из способов устранения потерь, обусловленных финансовыми санкциями со стороны налоговых и иных контрольных органов, – привлечение аудиторских организаций (аудиторов-индивидуальных предпринимателей) для проведения аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета, достоверности составления налоговых деклараций (расчетов) и т.п.

4. Занижение конечных финансовых результатов хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования путем выбора и закрепления в их учетной политике соответствующих способов организации и ведения учета.

При формировании учетной политики руководитель организации в целях минимизации платежей в бюджет, в частности налога на прибыль, может предусмотреть максимальное увеличение затратной части и уменьшение доходной части организации.

Это может обеспечиваться в результате выбора следующих способов организации и ведения учета:

- начисление амортизации основных средств методом суммы чисел лет или методом уменьшаемого остатка;
- применение ускоренной амортизации;
- индексация амортизационных отчислений по объектам основных средств;
- списание стоимости средств в обороте на затраты по производству и реализации в размере 100 % при их передаче со склада в эксплуатацию;
- учет остатков незавершенного производства только по прямым статьям затрат;
- оценка производственных запасов при их отпуске в производство с использованием метода ЛИФО (по ценам последнего приобретения);
- списание условно-постоянных расходов непосредственно в дебет счета учета финансовых результатов;
- использование метода отражения выручки от реализации по оплате;
- отражение операционных доходов, признание которых отлично от признания выручки, по мере их поступления;
- признание внереализационных доходов в виде штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков по мере получения их от должника и т.д.

Применение перечисленных выше способов и методов ведения учета позволяет сохранить оборотные средства организации отчетного периода, но, вместе с тем, уменьшает величину прибыли и, соответственно, массу чистой прибыли, которая может быть распределена между учредителями либо в качестве источника направлена на осуществление капитальных вложений и иные, определенные учредителями, цели.

В этой связи при формировании учетной политики следует соблюдать определенный баланс интересов учредителей и предприятия, как субъекта хозяйственной деятельности, успешная работа которого в конечном итоге может принести в перспективе большие дивиденды, чем учредитель может получить по результатам работы в текущем отчетном периоде.

Учредителям следует иметь в виду, что на практике избранный субъектом хозяйствования способ учета в целом, если не учитывать временной фактор, не влияет на общую величину затрат организации. Речь может идти только о перераспределении затрат по временным периодам.

Основы формирования и раскрытия учетной политики регламентируются Инструкцией по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации", утв. постановлением Минфина Республики Беларусь от 17.04.2002 г. № 62 [3].

5. Продажа имущества организации по ценам ниже балансовой стоимости этого имущества либо безвозмездная передача имущества третьим лицам.

Вопросы отчуждения имущества, прежде всего активов, имеющих значительную стоимость, в обязательном порядке должны контролироваться учредителями, поскольку продажа имущества по ценам ниже его балансовой стоимости либо безвозмездная передача имущества третьим лицам ведет к прямым убыткам организации и, соответственно, к уменьшению чистой прибыли организации. Не исключено, что такие действия могут осуществляться руководством предприятия преднамеренно с целью вывода активов в другие структуры, в которых они принимают участие, либо получения вознаграждения за такие действия.

Чтобы избежать возможных негативных последствий, целесообразно ограничить права руководителей предприятия в части реализации имущества организации третьим лицам, установив предельную стоимость имущества, которое они могут отчуждать без согласования с учредителями.

Что касается безвозмездной передачи, то все такие действия должны, с нашей точки зрения, осуществляться только с ведома учредителей.

6. Списание объектов основных средств, имеющих остаточную стоимость.

Следует отметить, что списание объектов основных средств, которые не полностью амортизированы, ведет к уменьшению прибыли и, соответственно, чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации. При этом необходимо иметь в виду, что на покрытие убытков от списания остаточной (недоамортизированной) стоимости основных средств в соответствии с законодательством могут направляться средства добавочного фонда (в пределах суммы переоценки, начисленной по списанным основным средствам) (п. 127 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19) [4].

Если на покрытие убытков от списания недоамортизированной стоимости основных средств использовать, как это предусмотрено названной выше Инструкцией, добавочный капитал, то указанные убытки, при уменьшении величины чистых активов, на величину чистой прибыли не влияют. Это создает возможности как для дополнительного стимулирования учредителей, так и для льготирования прибыли, направляемой на осуществление капитальных вложений.

7. Сдача имущества общества (помещений, оборудования, инвентаря и т.п.) в аренду (пользование), выполнение работ и предоставление услуг третьим лицам по стоимости, существенно меньшей, чем рыночная стоимость либо без оформления таких операций в системе бухгалтерского учета.

Указанные действия могут предприниматься дирекцией хозяйственного общества с целью получения личных "теневых доходов".

Способы предупреждения таких незаконных действий:

- регулярный контроль за наличием и эффективным использованием имущества хозяйственного общества;
- мониторинг цен на сдаваемое в аренду имущество, выполняемые работы, оказываемые услуги;
- установление в контрактах с руководством предприятия ответственности за эффективное использование имущества общества.

8. Наличие договоров на выполнение строительных и ремонтных работ, на получение тех или иных услуг (консультационные, информационные, маркетинговые и др.), выполнение (оказание) которых достаточно сложно подтвердить либо по которым сложно доказать обоснованность установленных цен и выполненных объемов.

Нередко названные выше договора заключаются в личных интересах должностных лиц, уполномоченных на заключение договоров с третьими лицами. В результате таких действий предприятие несет дополнительные затраты по работам, услугам, которые по факту не выполнялись (не оказывались) или выполнялись в меньшем объеме, чем это показано в актах выполненных работ, что в итоге приводит к занижению прибыли и, соответственно, ущемлению интересов учредителей.

В целях предупреждения случаев необоснованного завышения расходов учредители обязаны:

- оценивать необходимость выполнения тех или иных работ сторонними организациями, получения тех или иных услуг от сторонних организаций;
- осуществлять мониторинг цен на выполняемые работы и оказываемые услуги;
- контролировать выполнение работ и получение услуг.

Если учредитель не имеет возможности самостоятельно выполнять те или иные перечисленные выше действия, он может привлечь для их осуществления сторонних специалистов (аудиторов, оценщиков, маркетологов и т.п.).

При необходимости выполнения дорогостоящих работ представляется целесообразным - с целью уменьшения их стоимости - организовывать и проводить тендеры.

Б) при распределении прибыли:

9. Резервирование чистой прибыли организаций на цели осуществления капитальных вложений, пополнение собственных оборотных средств, создание иных резервных фондов.

В силу того, что определение источников для целей капитальных вложений (амортизационный фонд, чистая прибыль) является в Беларуси обязательным, в качестве необоснованного отвлечения чистой прибыли на такие цели следует признать, в частности, случай, когда за счет прибыли создается завышенный фонд накопления, использование которого в запланированных размерах изначально не планируется.

В качестве необоснованных отвлечений, по нашему мнению, следует признать и образование за счет чистой прибыли иных фондов, в частности, фонда пополнения собственных оборотных средств.

Следует отметить, что создание названных выше фондов не обуславливает использование каких-либо активов, например, денежных средств. Речь идет исключительно о перераспределении средств по собственным источникам: чистая прибыль уменьшается – добавочный или резервный фонды увеличиваются. При этом уменьшаются возможности для выплаты дивидендов, для которых единственным источником выступает именно чистая прибыль.

Цель, которую преследуют создатели фондов (как правило, исполнительная дирекция) – сохранение денежных средств для текущей деятельности предприятия. Вместе с тем такие решения являются, без сомнения, прерогативой учредителей хозяйственного общества.

В этой связи именно учредители должны принимать решения о создании или об отказе в создании тех или иных фондов. Очевидно, что каждая статья планируемых затрат, источником обеспечения которых является чистая прибыль, должна быть обоснована. Так, например, формирование фонда накопления должно обосновываться планом технического перевооружения предприятия или планом и сметой осуществления строительных работ.

Порядок использования собственных источников финансирования капитальных вложений регламентируется Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19 (п. 170) [4].

Учредителям также следует осуществлять системный контроль за соответствием фактических расходов плановым. Это возможно в результате составления плановых и фактических смет расходов.

Такой контроль позволит предупредить преднамеренные попытки занижения чистой прибыли. Так, например, если фактические расходы оказались меньше плановых, у учредителей появляется возможность дополнительной выплаты дивидендов либо использования сэкономленных средств на иные, определенные учредителями, цели.

10. Направление чистой прибыли организации на увеличение ее уставного фонда в случаях, когда это не обусловлено нормами законодательства.

Такие действия в своей основе не являются эффективными, поскольку опять-таки не приводят к увеличению оборотных средств. Одно дело, когда уставный фонд увеличивается, например, до новых более высоких минимальных размеров, установленных законодательством<sup>1</sup>, другое – когда сам субъект хозяйствования направляет на это свою чистую прибыль, уменьшая тем самым возможности для стимулирования учредителей, для льготирования прибыли, направляемой на осуществление капитальных вложений, и т.п.

Следует иметь в виду, что на цели увеличения уставного фонда, если это обусловлено необходимостью, из собственных средств организации может направляться, в частности, добавочный фонд.

Конкретный перечень источников, которые могут использоваться для увеличения уставного фонда, регламентируется письмом Министерства финансов Республики Беларусь от 8.06.2000 г. № 17-23/332 “Об источниках пополнения уставных фондов (капиталов)” [6].

Названное письмо несколько устарело, поскольку не учитывает новых реалий, обусловленных введением с 01.01.2004 г. Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета [7], однако оно не отменено и им следует руководствоваться с учетом норм Инструкции по применению Типового плана счетов и других нормативных правовых актов.

Особо отметим, что увеличение уставного фонда за счет собственных источников может в итоге привести к тому, что в перспективе учредители будут вынуждены уменьшать свой уставный фонд до величины чистых активов общества. Необходимость таких действий обусловлена, в частности, Гражданским кодексом (далее – ГК).

Так, согласно п. 3 ст. 47 ГК “Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного фонда, такая организация обязана объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного фонда. Если стоимость указанных активов менее определенного законодательством минимального размера уставного фонда, эта коммерческая организация подлежит ликвидации в установленном порядке” [8].

11. Предоставление за счет чистой прибыли займов и кредитов работникам организации и, соответственно, уплата в соответствии с законодательством Республики Беларусь подоходного налога с сумм предоставленных кредитов и займов за счет средств организации.

Предоставление займов и кредитов физическим лицам ведет не только к временному (как правило, долгосрочному) уменьшению оборотных средств и величины чистой прибыли предприятий, но и к необходимости, в соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь [9] уплаты ими подоходного налога по таким суммам. В этой связи учредители должны четко понимать последствия решений о предоставлении кредитов и займов работникам предприятия, учредителями которого они являются.

---

<sup>1</sup> В соответствии с Положением о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утв. Декретом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 г. № 1 [5], минимальный размер уставного фонда устанавливается в сумме, эквивалентной:

100 базовым величинам, – для закрытых акционерных обществ;

400 базовым величинам, – для открытых акционерных обществ.

Требования к определению размера и срокам формирования уставного фонда коммерческих организаций с иностранными инвестициями устанавливаются Инвестиционным кодексом Республики Беларусь.

Все остальные коммерческие организации самостоятельно определяют размеры уставных фондов, за исключением коммерческих организаций, для которых с учетом пункта 2 названного выше Положения соответствующим законодательством устанавливаются минимальные размеры уставных фондов.

Если решения о выдаче кредитов и займов приняты, руководством предприятия должен обеспечиваться системный контроль за их своевременным погашением. Кроме того, поскольку при возврате займов и кредитов чистая прибыль, определенная в качестве источника заимствований, восстанавливается, она должна рассматриваться как реальный собственный источник для осуществления последующих расходов.

В) при выходе учредителя из хозяйственного общества:

Ущемление интересов учредителей, выходящих из состава участников хозяйственного общества, возможно прежде всего в результате преднамеренного ухудшения финансовых результатов работы организаций с целью занижения величины чистых активов, учитываемой при расчете с учредителями.

Такое преднамеренное ухудшение результатов работы общества может обеспечиваться, как правило, непосредственно перед выходом участников. Причем такие действия могут предприниматься как со стороны других учредителей, так и исполнительной дирекции. В этой связи, если учредитель не участвует непосредственно в деятельности компании и не может оперативно отследить действия других учредителей и исполнительной дирекции, ему следует делать официальное уведомление о своем выходе с таким расчетом, чтобы у исполнительной дирекции не было времени заблаговременно предпринять какие-либо шаги по преднамеренному ухудшению финансового состояния компании и, соответственно, к уменьшению величины чистых активов хозяйственного общества.

Преднамеренными действиями, которые могут привести к временному уменьшению величины чистых активов, приходящихся на долю выходящего участника в уставном фонде общества, могут, в частности, быть:

12. Создание непосредственно перед выходом участника из общества каких-либо резервов, источником которых определена себестоимость продукции (работ, услуг) или финансовый результат (резерв по сомнительным долгам, резерв под снижение стоимости материальных ценностей и т.д.) (с последующим их аннулированием (сторнировкой) после выхода участника).

Временное (разовое) создание резервов, источником которых выступает себестоимость или финансовый результат, приводит к уменьшению чистой прибыли организации и, соответственно, к уменьшению величины чистых активов, приходящихся на долю выходящего участника.

При этом следует отметить, что по ряду резервов такие действия не ведут к уменьшению налогооблагаемой базы, т.е. субъект хозяйствования, создавая резерв, а впоследствии аннулируя его, по сути не несет никаких рисков. Так, например, при создании резерва под снижение стоимости материальных ценностей в качестве источника используется счет учета операционных доходов и расходов. При этом величина созданного резерва не уменьшает налогооблагаемую прибыль, поскольку включение такого резерва в состав внереализационных доходов и расходов для целей налогообложения Налоговым кодексом не предусмотрено.

В целях предупреждения возможных последствий от таких действий выходящий из общества участник в обязательном порядке должен (сам или с привлечением специалистов, например аудиторов) проконтролировать законность и целесообразность создания всех резервов.

13. Вывод с предприятия денежных средств, иных активов в порядке предоставления безвозмездной (спонсорской) помощи другим коммерческим организациям или целевого финансирования третьих лиц с последующим возвратом активов после расчета с вышедшим из общества участником.

В силу того, что в соответствии с нормами законодательных актов Республики Беларусь источником обеспечения предоставляемой безвозмездной помощи является чистая прибыль организации (если иное не оговорено законодательством), предоставление такой помощи ведет к уменьшению чистых активов организации и, соответственно, к уменьшению стоимости доли, подлежащей выплате выходящему участнику.

14. Преждевременное (до истечения сроков исковой давности) списание в уменьшение финансового результата или за счет чистой прибыли организации дебиторской задолженности по отгруженным товарам (работам, услугам).

Впоследствии, когда расчеты с учредителем будут произведены, возможно последующее восстановление (сторнировка) ранее списанных сумм задолженностей, что при последующем их погашении позволит увеличить величину чистых активов, приходящихся на долю оставшихся участников общества.

15. Списание (увеличение норм списания) отложенных расходов (расходов будущих периодов) как в уменьшение финансовых результатов, так и непосредственно в уменьшение собственных источников организации.

Необходимо отметить, что отложенные расходы субъектов хозяйствования в Республике Беларусь могут составлять очень существенную величину. Так, например, до 01.01.2010 г. в составе расходов будущих периодов аккумулировались суммы курсовых разниц, образовавшихся при переоценке валютной кредиторской задолженности. Со счета учета расходов будущих периодов такие разницы списывались на финансовые результаты, но в размере не более 10 % фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) [10]. При этом конкретный процент списания должен был оговариваться учетной политикой организаций. Как результат, у предприятий, которые устанавливали минимальный процент списания такой валютной задолженности, на 01.01.2010 г. могли накопиться значительные суммы расходов будущих периодов.

С 1 января 2010 года порядок списания курсовых разниц изменился – все образующиеся разницы стали списываться непосредственно на финансовые результаты (без использования, как это было ранее, счетов учета расходов и доходов будущих периодов). Однако в отношении ранее накопленных сумм курсовых разниц субъектам хозяйствования разрешили списывать их до конца 2014 года не только на финансовые результаты, но и в уменьшения фонда переоценки статей баланса (в порядке, предусмотренном учетной политикой) [11].

Предложенная схема списания сумм курсовых разниц, образовавшихся при переоценке валютной кредиторской задолженности, позволяет манипулировать финансовыми результатами отчетных периодов и, соответственно, величиной чистой прибыли, причитающейся выходящему из общества участнику.

16. Не проведение в условиях инфляции переоценок внеоборотных активов с целью занижения их стоимости против рыночной и, соответственно, занижение величины добавочного фонда, являющегося в своей основе составной частью чистых активов организации.

Как показывает практика, во многих случаях балансовая оценка внеоборотных активов ниже, чем их справедливая (рыночная) стоимость. Такое положение обусловлено целым рядом причин. Во-первых, многие субъекты, если они не заинтересованы в получении банковских кредитов, стремятся понизить стоимость внеоборотных активов, в частности объектов недвижимости (зданий, сооружений и т.п.), с целью уменьшения облагаемых оборотов по налогу на недвижимость.

Во-вторых, занижение балансовой стоимости активов позволяет при их реализации по более высокой стоимости и не отражении в учете всей суммы оплаты выводить из-под налогообложения значительные суммы сокрытой выручки. Такие действия противозаконны, однако на практике они имеют место.

Очевидно, что такие действия, если они только не иницируются самими учредителями, ведут к нарушению их интересов.

Особо отметим, что возможности манипулирования со стоимостью внеоборотных активов, от величины которой зависит не только налог на недвижимость, но и величина амортизационных отчислений, изначально предусмотрена актами законодательства Республики Беларусь. И обеспечивается это не только в результате использования того или иного из предусмотренных законодательством методов переоценки, но и разовыми нормами в отношении конкретных переоценок.

Так, Указом Президента Республики Беларусь № 622 от 20.10.2006 г. “О вопросах переоценки основных средств, не завершаемых строительством объектов и неустановленного оборудования”, регулирующим общие подходы к переоценке внеоборотных активов, установлено, что переоценка внеоборотных активов должна

осуществляются “при условии достижения индекса цен производителей промышленной продукции производственно-технического назначения, исчисляемого и публикуемого Национальным статистическим комитетом за октябрь текущего года к месяцу, предшествующему дате последней переоценки, величины 103 процента и более ...” [12].

Однако, несмотря на превышение в 2008 году заданной величины индекса, при которой должна осуществляться ежегодная переоценка, Указом № 116 от 27.02.2009 г. [13] субъектам хозяйствования предоставили право не проводить по состоянию на 01.01.2009 года переоценку соответствующих видов внеоборотных активов, чем многие субъекты хозяйствования и воспользовались. Однако те организации, которые не проводили переоценку на 01.01.2009 г., утратили возможность учесть ее результаты при переоценке за 2009 год [14].

Результат таких действий - полная разбалансировка в оценке стоимости внеоборотных активов, занижение их стоимости, а также величины добавочного фонда и, соответственно, величины чистых активов хозяйствующих субъектов.

Г) при отчуждении долей в уставном фонде хозяйственного общества:

17. Продажа доли в уставном фонде хозяйственного общества по стоимости, меньшей, чем величина чистых активов, приходящихся на долю продавца.

Как известно, при продаже долей их стоимость определяется по договоренности между покупателем и продавцом. В этой связи продавцу чрезвычайно важно установить справедливую (рыночную) стоимость доли, т.е. ту стоимость, по которой эта доля может быть реализована.

Именно поэтому к оценке стоимости доли следует подходить взвешенно, учитывая, как минимум, ее балансовую стоимость, исчисляемую исходя из величины чистых активов хозяйственного общества, приходящейся на отчуждаемую долю.

Если предлагаемая покупателем цена ниже балансовой стоимости доли, то продавцу следует подумать не о продаже доли, а о выходе из общества.

Особое внимание обратим на то обстоятельство, что при выходе участника из общества источником для расчетов с ним выступают собственные средства организации. Если их нет, то участнику ничего не причитается. В таком случае учредителю следует подумать о продаже доли, поскольку при нулевой величине чистых активов любая вырученная сумма от продажи доли будет “работать” в плюс ее продавцу.

Следует также отметить, что при продаже юридическим лицом своей доли в уставном фонде общества, а также при выходе его из общества в качестве дохода для целей налогообложения не рассматриваются полученные им средства в размере величины вклада, внесенного ранее в уставный фонд общества, или в размере его расходов на приобретение доли. При этом ранее внесенная величина вклада или расходы на приобретение доли подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день получения доходов и на день фактического внесения взноса (вклада) (п. 3.2 ст. 128 ОЧ НК) [9].

Что касается учредителей-физических лиц, то объектом налогообложения при выходе их из общества или при продаже доли не признается величина вклада (взноса) учредителя в уставный фонд. При этом размер выплат участнику и сумма его взноса (вклада) подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день выплат и на день внесения взноса (вклада) (п. 2.25 ст. 153 ОЧ НК) [9].

Д) при реорганизации хозяйственных обществ:

18. Неравноценное наполнение активов, передаваемых участникам реорганизации путем выделения и разделения, источниками собственных средств.

19. Определение долей учредителей предприятий, создаваемых в результате реорганизации путем выделения и разделения, без учета величины чистых активов приходящихся на их долю в уставном фонде предприятия, реорганизуемого путем разделения или выделения из него нового предприятия.



В соответствии с действующим законодательством при реорганизации путем выделения и разделения переход прав и обязанностей к вновь возникшим в результате реорганизации юридическим лицам происходит в соответствии с разделительным балансом (п. 3 и п. 4 ст. 54 ГК) [8]. Очевидно, что в таких случаях делится не только имущество, но и обязательства, а также собственные источники организации. Вместе с тем конкретный порядок раздела обязательств и собственных источников, “сопровождающих” при разделе поделенные активы, действующим законодательством не определен. В этой связи не исключается ситуация, при которой, например, учредители общества, из которого производилось выделение, получают в обеспечение своих активов только собственные источники, а учредители выделившегося предприятия – только заемные.

С тем, чтобы этого не произошло, при разделе имущества учредители должны учитывать данные обстоятельства и специально оговаривать необходимость пропорционального (исходя из соотношения долей учредителей в уставном фонде) раздела заемных и собственных источников [15].

Доли учредителей предприятий, создаваемых в результате реорганизации путем выделения и разделения, для обеспечения паритетности раздела должны определяться с учетом величины чистых активов, приходящихся на их доли в уставном фонде реорганизуемого предприятия.

20. Определение доли участников в уставном фонде общества, создаваемого путем слияния, или общества, к которому производится присоединение, без учета величины чистых активов участников реорганизации.

Нередко при реорганизации коммерческих организаций путем слияния или присоединения, когда осуществляется объединение активов и пассивов участников реорганизации, их доля в уставном фонде нового предприятия или предприятия, к которому производится присоединение, определяется исходя из соотношения уставных фондов до начала реорганизации.

Вместе с тем в таких случаях, если не будет иной договоренности между учредителями, при определении доли участия каждого из участников в уставном фонде предприятия, создаваемого в результате слияния, или предприятия, к которому производится присоединение, следует исходить не из соотношения уставных фондов, а из соотношения чистых активов объединяемых организаций.

Механизм учета чистых активов каждого из объединяемых в результате реорганизации предприятий путем слияния может быть состоять из следующих шагов:

- а) определение величины чистых активов каждого из объединяемых обществ;
- б) суммирование чистых активов каждого из объединяемых предприятий для установления величины чистых активов создаваемого общества;
- в) расчет соотношения чистых активов каждого из объединяемых предприятий в общей (суммированной) величине их чистых активов (величине чистых активов создаваемого общества);
- г) умножение рассчитанных соотношений на величину уставного фонда созданного при реорганизации путем слияния нового предприятия, посредством которого определяется вклад в уставный фонд бывших учредителей объединяемых предприятий.

Конкретный механизм определения доли участия в уставном фонде создаваемого общества каждого из учредителей нового предприятия может оговариваться в договоре о реорганизации путем слияния обществ.

Знание перечисленных выше случаев, при которых учредители хозяйственных обществ могут понести определенные потери в результате тех или иных непредуманных либо неконтролируемых ими действий, в том числе действий, предпринимаемых партнерами или исполнительным дирекцией, позволит учредителям защитить свои финансовые интересы и в полной мере реализовать обязательственные и имущественные права, обусловленные их вкладами в уставный фонд предприятий, учредителями которых они являются.

**Литература:**

1. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.11.2007 г. № 180 (в ред. от 18.03.2010 № 29).
2. Инструкция о порядке определения размера причиненного государственному имуществу вреда в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц: утв. постановлением Мин-ва финансов и Мин-ва экономики Респ. Беларусь от 24.03.2003 г. № 39/69 (в ред. от 28.02.2007 № 38/41).
3. Инструкция по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации": утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 17.04.2002 г. № 62 (в ред. от 26.05.2008 г.).
4. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 14.02.2008 № 19 (в редакции от 11.12.2008 г.).
5. Положение о государственной регистрации субъектов хозяйствования: утв. Декретом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 г. № 1 "О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования".
6. Письмо Министерства финансов Респ. Беларусь от 08.06.2000 г. № 17-23/332 "Об источниках пополнения уставных фондов (капиталов)".
7. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (в ред. от 11.01.2010 г.).
8. Гражданский Кодекс Республики Беларусь: принят Палатой представителей 30 окт. 1998 г.: одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г.: текст Кодекса по состоянию на 28 дек. 2009 г.
9. Закон Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 171-3 "Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть)": принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г.: одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г.
10. Декрет Президента Республики Беларусь от 30 июня 2000 г. № 15 "О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц" (в ред. от 29.05.2009 г.).
11. Декрет Президента Республики Беларусь от 28.01.2010 г. № 1 "О внесении изменений и дополнений в Декрет Президента Республики Беларусь от 30 июня 2000 г. № 15".
12. Указ Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 г. № 622 "О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования" (в ред. от 21.04.2009 г.).
13. Указ Президента Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 116 "О некоторых вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования".
14. Указ Президента Республики Беларусь от 1 марта 2010 г. № 100 "О некоторых вопросах переоценки на 1 января 2010 г. основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования".
15. *Коротаев С.Л.* Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики / С.Л. Коротаев. – Минск : БГУ, 2005. – 326 с.