

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА КАПИТАЛА В УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИИ ОТНОШЕНИЙ СОБСТВЕННОСТИ

*Рассмотрено вопросы учета капитала в условиях формационного
перехода экономической системы*

Распад СССР, ориентация образовавшихся после распада государств на осуществление рыночных преобразований, глобализация мировой экономики обусловили существенное ускорение процессов трансформации отношений собственности на постсоветском пространстве. В практике все большее распространение получают операции реорганизации организаций, купли-продажи акций (долей в уставном капитале) юридических лиц, купли-продажи предприятий и их обособленных частей. Вместе с тем многие из названных операций, в частности порядок их учета, а в ряде случаев и налогообложения, действующим законодательством не регламентируются, а если и регламентируются, то нередко неоднозначно.

При этом все из перечисленных выше операций в той или иной мере связаны с движением капитала, в частности с изменением собственного капитала организации. И это действительно так. Именно капитал, как справедливо отмечает профессор В.Ф. Палий, “как величина средств, вложенных в хозяйственную деятельность, их перемещение и трансформация в процессе оборота, включая приращение либо уменьшение в результате хозяйственной деятельности” является предметом бухгалтерского учета [1, с. 11].

Как показывает практика, непонимание сути капитала, а именно его экономическо-бухгалтерского наполнения, приводит не только к многочисленным ошибкам при формировании финансовых результатов субъектов хозяйствования, но и к искажению общей оценки их экономического состояния. Той самой оценки, которая так важна для оперативного реагирования на ухудшение результативности работы предприятия, для принятия ответственных решений по инвестициям в предприятие и т. д.

И такое непонимание не случайно. Дело в том, что понятие “капитал” в бухгалтерском учете на постсоветском пространстве появилось совсем недавно и серьезных исследований по данному вопросу практически не имеется.

В этой связи рассмотрим проблемные вопросы учета капитала в Беларуси и обозначим подходы к их решению.

Применительно к сфере бухгалтерского учета понятие “капитал”, как известно, является двуединым. С одной стороны, - это активы организации, участвующие в ее хозяйственной деятельности, с другой – обеспечивающие эти активы источники. Последние, как известно, делятся на собственные и заемные. Собственные источники – как другая сторона капитала – должны совпадать с собственным капиталом организации. При этом под собственным капиталом следует понимать и резервы, создаваемые за счет собственных источников, поскольку до момента их расходования, а точнее – до определения их в качестве источников осуществления соответствующих расходов, они являются действительно реальным собственным источником, т. е. собственным капиталом.

Необходимо отметить, что если в Российской Федерации понятие “капитал” в сфере бухгалтерского учета применяется уже достаточно давно, то в Беларуси этот “росток капитализма” появился лишь в 2007 году – с принятием новой Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности [2].

Именно в этой Инструкции, определяющей структуру бухгалтерского баланса, впервые один из разделов был озаглавлен “Капитал и резервы”. (Ранее вместо понятия “капитал” в балансе фигурировало понятие “источники собственных средств”.)

Изменение, казалось бы, незначительное, однако сам факт признания капитала организации вселяет определенные надежды ухода от социалистических подходов к учету, когда главным была не капитализация заработанного, а распределительная функция. Вместе с тем в Беларуси по-прежнему, в отличие от международной практики и российского учета, осталось такое понятие, как “фонды”: уставный фонд, резервные фонды, добавочный фонд и т.п., которые изначально, исходя из названия, предполагают, что их надо использовать, поскольку в тривиальном смысле фонды для того и создаются, что их надо расходовать.

Обратим внимание, что в соответствии с названной выше Инструкцией, изменившей формы бухгалтерской отчетности, доходы будущих периодов, а также расходы будущих периодов, числившиеся ранее в разделе 4 “Доходы и расходы” бухгалтерского баланса, перенесены соответственно в раздел 3 “Капитал и резервы” и раздел 2 “Оборотные активы” баланса¹.

¹ Необходимо отметить, что указанная структура баланса в части рассматриваемых составляющих сохранилась и в новой Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19 [3].

С нашей точки зрения, такой перенос достаточно сомнителен, поскольку в капитал организации попадают будущие доходы без учета соответствующих им в перспективе расходов и, что более важно, без учета налогов, которые в перспективе должны уменьшить эти доходы. В результате такого подхода необоснованно завышается величина собственного капитала и резервов организации. Это тем более очевидно, что при оценке стоимости чистых активов доходы будущих периодов включаются в состав пассивов, учитываемых при определении величины этих активов, т. е. доходы будущих периодов уменьшают величину чистых активов [4].

Отметим, что в бухгалтерском балансе организаций Российской Федерации доходы будущих периодов показываются в составе краткосрочных обязательств [5, с. 404], Республики Болгария - в разделах долгосрочные и краткосрочные пассивы (в зависимости от их срочности) [5, с. 357-358], Украины - в качестве самостоятельного раздела пассива баланса [5, с. 438].

Учитывая изложенное, считаем, что доходы будущих периодов в Беларуси должны быть выведены из состава собственного капитала организации.

Отметим также, что в настоящее время в соответствии с национальным законодательством как часть собственного капитала организации рассматриваются средства целевого финансирования. Однако при исчислении величины чистых активов организации такие средства из чистых активов, равно как и доходы будущих периодов, исключаются.

В рамках обозначенной темы интересно соотношение понятий “собственный капитал” и “чистые активы” организации. При концептуальной одинаковости их величин, по своему наполнению они, тем не менее, отличаются друг от друга. Если величина чистых активов является расчетной и характеризует стоимость абстрактных активов организации, не обремененных какими-либо обязательствами, то собственный капитал организации - это “наборное” понятие, состоящее из конкретных составляющих. Причем каждая из таких составляющих обусловлена разными обстоятельствами движения активов. Так, величина добавочного фонда у коммерческих организаций Республики Беларусь обусловлена такими обстоятельствами, как:

- переоценка основных средств, неустановленного оборудования и незавершенного строительства;
- передача основных средств в пределах одного собственника;
- образование при формировании уставного фонда акционерного общества разницы между продажной и номинальной стоимостью акций;
- списание разницы между ценой приобретения предприятия и его балансовой стоимостью и т. д.

Что касается нераспределенной прибыли и резервных фондов, создаваемых за счет такой прибыли, то вариаций в части их образования существенно меньше – финансовый результат хозяйственной деятельности и решения собственников об использовании прибыли.

В целом можно констатировать, что на сегодняшний день в Беларуси по своей величине чистые активы организации не соответствуют величине ее собственного капитала. Хотя в принципиальном плане такое соответствие должно обеспечиваться.

Оно необходимо, в частности, при осуществлении расчетов с учредителями в случае ликвидации организации. Ведь при ликвидации учредителям - согласно Гражданскому кодексу - причитается величина чистых активов, приходящихся на их долю в уставном фонде общества. При этом источником обеспечения такой величины в учете будут составляющие собственного капитала организации. И поскольку собственного капитала применительно к действующему законодательству оказывается больше, чем расчетная величина чистых активов, возникает проблема распределения образующейся разницы.

Отметим, что до настоящего времени в республике в качестве собственного капитала рассматриваются создаваемые за балансом амортизационные фонды воспроизводства основных средств и нематериальных активов. Именно эти фонды, образуемые в привязке к расчетным суммам амортизации в себестоимости реализованной продукции, должны использоваться в первоочередном порядке на капитальные вложения. И только после “выборки” забалансовых амортизационных фондов может показываться использование на указанные цели чистой прибыли организации, которая может льготироваться при исчислении налога на прибыль [6].

Возможно, контроль расходования сумм амортизации, возмещенных покупателями в стоимости реализованной продукции, это неплохо, но в качестве собственного капитала забалансовая величина амортизации никоим образом выступать не может.

Следует отметить, что в силу непонимания экономического содержания понятия “собственный капитал” на практике нередко допускается достаточно вольное распоряжение его составляющими.

Простой пример. В соответствии с разъяснением МФ Республики Беларусь о порядке отражения в бухгалтерском учете расходов организаций на потребление [7] субъектам хозяйствования предписывается выплаты социального и поощрительного характера за счет нераспределенной прибыли прошлых лет отражать непосредственно по дебету счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Аналогичные выплаты, производимые за счет и при наличии прибыли текущего года, должны отражаться по дебету счета учета

внереализационных расходов. Более того, в отношении государственных унитарных предприятий названным разъяснением установлено, что если их расходы на потребление, отражаемые в составе внереализационных расходов, приведут к возникновению убытков отчетного периода, такие предприятия на сумму образовавшихся убытков должны уменьшить расходы этого периода, определив для них в качестве источника нераспределенную прибыль.

Очевидно, что предписанные выше действия ориентированы исключительно на приукрашивание результатов отчетного периода. Иначе как можно объяснить то обстоятельство, что источником для расходов отчетного периода определена нераспределенная прибыль прошлых лет? Разве это не уход от основополагающих принципов учета, в соответствии с которыми нераспределенная прибыль – эта прибыль учредителя, которую он направляет либо на дивиденды, либо на свое развитие, но никак не на потребительские нужды?

Приведенный пример свидетельствует не только о вольном распоряжении нераспределенной прибылью организаций, но и о том, что сегодня в Беларуси нет понимания того, что время фондов потребления, которые создавались ранее за счет нераспределенной (чистой) прибыли, уже ушло. Расходы на цели потребления должны теперь относиться только на финансовые результаты. Чем больше таких расходов, тем меньше полученная организацией прибыль отчетного периода. И такой подход чрезвычайно важен, поскольку он позволяет оперативно реагировать на текущее финансовое состояние организации. Речь о фондах потребления сегодня можно вести только в отношении смет расходов на цели потребления, но никак не в отношении таких фондов, создаваемых за счет нераспределенной прибыли.

Еще один пример такого же вольного обращения с собственным капиталом организации. До 2006 года в республике на покрытие убытков хозяйствующих субъектов разрешалось направлять сформированный за счет переоценки добавочный фонд. Причем закрытие убытков осуществлялось не в корреспонденции со счетом учета прибыли и убытков, а со счетом учета внереализационных доходов и расходов. Как результат, при наличии реальных убытков в отчетном году, сальдо по счету учета прибыли и убытков равнялось нулю. Иными словами, реально убыточные предприятия по отчетности таковыми не являлись. Об активном использовании данного механизма красноречиво свидетельствуют следующие данные. Если количество убыточных организаций в январе–ноябре 2005 г. в целом по народному хозяйству составляло 15,7 % [8], то на начало 2006 года, после списания сумм переоценок на покрытие убытков, число таких организаций сократилось до 3,5 % [9]. Очевидно, что в результате подобных манипуляций лучше эти организации не заработали. Свидетельством этому, в частности, есть и тот факт, что уже по результатам работы в первом квартале 2006 года количество рентабельно работающих организаций составило только 70,6 % [10].

С нашей точки зрения, покрытие убытков за счет добавочного фонда до ликвидации предприятия бессмысленно. С целью понимания финансового состояния организации мы должны четко видеть, как сработала организация, каких результатов она достигла. Добавочный фонд - это не результат хозяйственной деятельности. Это результат рыночного влияния на стоимость имущества организации, а применительно к Беларуси – в значительной мере результат инфляционных процессов. В конце концов, добавочный фонд – это потенциальный ресурс, который может быть реализован при реализации того имущества, которое переоценивалось. При этом не следует забывать, что переоценивавшееся имущество амортизировалось и часть его переоцененной стоимости уже возвратилась на предприятие при реализации продукции (работ, услуг) в части сумм амортизации, включенной в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг). Иными словами, на суммы амортизации, приходящейся на суммы переоценки имущества, организация уменьшила свою прибыль.

Еще один пример, наглядно характеризующий непонимание методологии учета операций, связанных с движением капитала, в частности, при купле-продаже предприятий.

В соответствии с национальным стандартом бухгалтерской отчетности “Объединение организаций” [11] разница между ценой приобретения предприятия и его балансовой стоимостью должна относиться у покупателя на счет учета расходов или доходов будущих периодов. С указанного счета в течение 10 лет образовавшаяся разница, именуемая в других странах деловой репутацией, должна списываться на счет учета добавочного капитала. Но если это признанные в соответствии со стандартом расходы или доходы будущих периодов, то очевидно, что они должны влиять на финансовый результат, а не на величину добавочного капитала. Более того, какой смысл списывать такие расходы в добавочный капитал в течение 10 лет? Что изменится за 10 лет, если указанные расходы не влияют на финансовые результаты? Почему нельзя списать их одномоментно?

С нашей точки зрения, если деловая репутация положительная (расходы на покупку предприятия превышают его балансовую стоимость), то ее следует учитывать как нематериальный актив с последующим его списанием (амортизацией) в течение определенного срока на финансовые результаты. Если деловая репутация отрицательная, ее следует рассматривать как операционный доход.

Как уже отмечалось выше, система учета в Беларуси позволяет регулировать финансовые результаты хозяйствующих субъектов и, соответственно, влиять на величину их собственного капитала.

Так, в отличие от мировой практики [12], в Республике Беларусь курсовые разницы, образующиеся при переоценке валюты, а также валютных задолженностей по полученным товарно-материальным ценностям (работам, услугам), должны предварительно аккумулироваться на счетах учета доходов и расходов будущих периодов и лишь затем списываться на финансовые результаты организаций. Списание таких разниц производится особым образом, а именно:

- в размере до 10 % фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) - по курсовым разницам, образовавшимся при переоценке валютной кредиторской задолженности;

- в размере не менее 10 % фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) - по курсовым разницам, образовавшимся при переоценке валютной дебиторской задолженности и валюты на счетах [13].

С учетом того, что для экономики республики характерно превалирование импорта над экспортом¹, используемая схема учета курсовых разниц приводит к тому, что на счете учета расходов будущих периодов накапливаются значительные суммы несписанных курсовых разниц, которые в своей основе являются отложенными затратами. Если произвести одномоментное списание этих разниц на финансовые результаты, число убыточных предприятий существенно возрастет. Это обусловлено тем, что многие хозяйствующие субъекты, прежде всего это касается государственных предприятий и предприятий с государственной долей собственности, на которых оплата труда руководителей напрямую увязана с рентабельностью работы организаций, оговаривают в своей учетной политике минимально возможные проценты списания таких разниц.

По сути, предусмотренные законодательством варианты учета и списания курсовых разниц создают легальную основу для приукрашивания результатов работы коммерческих организаций.

Рассмотрим далее вопросы движения собственного капитала применительно к процессам трансформации отношений собственности. О каких процессах, в частности, идет речь? Во-первых, о расчетах с участниками при их выходе из обществ и в случае ликвидации обществ. Во-вторых, о движении капитала при осуществлении реорганизации предприятий.

¹ В 2007 году отрицательное сальдо внешней торговли товарами составило 4,335 млрд. долларов США, в 2006 году – 2,6175 млрд. долларов США [14].

Практика показывает, что значительная часть методологических ошибок при расчетах с участниками хозяйственных обществ обусловлена непониманием юридических аспектов таких операций, а именно - различий в имущественных и обязательственных правах хозяйствующих субъектов.

Простой пример. В соответствии с Инструкцией об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами [15] при возврате объектов основных средств, ранее вносившихся в качестве вклада в уставный фонд, счет учета этих средств должен корреспондировать со счетом учета финансовых вложений, а образовавшаяся разница должна относиться на финансовые результаты.

С нашей точки зрения, такой подход неверен.

Передача имущества в качестве вклада в уставный фонд общества означает, что это имущество становится собственностью общества, которое может распоряжаться им по своему усмотрению. Организация, внесшая вклад, теряет в отношении этого вклада имущественные права. При этом она приобретает обязательственные права в отношении имущества общества через свою долю в уставном фонде этого общества. В этой связи возврат в натуральной форме ранее внесенного вклада следует рассматривать исключительно как способ расчета с учредителем по причитающейся ему стоимости имущества общества, приходящегося на его долю в уставном фонде [16, с. 210].

Как результат, операции по расчету с вышедшим из общества участником основными средствами, равно как и другими активами, которые ранее вносились в уставный фонд общества, следует показывать в составе доходов инвестора по полной стоимости поступивших активов с уменьшением суммы доходов на величину ранее произведенных им финансовых вложений.

Учитывая имеющиеся проблемы учета движения капитала при расчетах с учредителями хозяйственных обществ, рассмотрим их более подробно.

В соответствии с нормами Гражданского кодекса (ГК) [17] выходящим из общества участникам полагается действительная стоимость их доли в уставном фонде общества, из которого они выходят, соответствующая стоимости чистых активов этого общества, приходящейся на их долю. Казалось бы, все ясно. Однако, как и какими источниками собственных средств наполнить причитающиеся участникам активы, в т. ч. денежные средства? Ведь каждый из источников имеет разные возможности для использования. Так, например, добавочный фонд в части средств переоценки не может направляться на покрытие убытков и на выплату дивидендов. Уставный фонд как источник вообще затрагиваться не может, кроме как в случае уменьшения его до величины чистых активов общества. Ряд резервных фондов, создаваемых в

Беларуси, в частности резервный фонд на оплату труда, и средства целевого финансирования имеют строго целевое назначение и т. д.

С нашей точки зрения, при расчетах с участниками общества при выходе их из общества, а также при ликвидации общества каждый из собственных источников организации должен в принципиальном плане иметь равную значимость [16, с. 229, 256]. Это означает, что расчетную величину чистых активов, приходящихся на долю участника в уставном фонде общества, могут наполнять каждый из собственных источников. При этом, с учетом норм ГК, в обязательном порядке в составе чистых активов должна быть выделена чистая прибыль общества, приходящаяся на долю участника, для расчета с участником по причитающейся ему прибыли.

Что касается других собственных источников, то при расчетах с выходящими из общества участниками ими могут быть добавочный и резервный фонды. Последовательность использования этих фондов действующим законодательством не установлена. В этой связи определение их величины в качестве источников, обеспечивающих причитающееся вышедшему участнику имущество, возможно пропорционально доле этого участника в уставном фонде общества.

Уставный фонда может быть источником для расчетов только в том случае, если других источников для наполнения стоимости чистых активов, причитающихся вышедшему участнику, недостаточно. В таком случае производится уменьшение уставного фонда.

Средства целевого финансирования в качестве источника для расчетов с выходящим из общества участником рассматриваться не могут, поскольку в Беларуси, как уже отмечалось, они не формируют величину чистых активов.

При ликвидации общества подходы при расчетах с участниками, как отмечалось выше, аналогичные, но с учетом некоторых особенностей. Во-первых, средства целевого финансирования, если не возникнет необходимость их возврата, уже могут рассматриваться в качестве реального собственного источника для расчетов с участниками. Во-вторых, уставный фонд как источник теряет все ограничения в части его использования, поскольку при ликвидации нет необходимости поддерживать его на законодательно установленном уровне.

Иными словами, при ликвидации общества все собственные источники для расчетов с участниками приобретают реальную одинаковую значимость, в то время как при выходе участников из общества имеются определенные ограничения по средствам целевого финансирования и уставному фонду.

В силу того, что все источники собственных средств при ликвидации организаций имеют равную значимость, их предлагается закрывать на счет

учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Это тем более необходимо, что на этом счете до списания на него других источников, в том числе и уставного фонда, может числиться непокрытый убыток. Не исключается ситуация, что только за счет уставного фонда этот убыток и может быть погашен.

Списание всех источников на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) наиболее целесообразно по той причине, что только по нему из всех собственных источников может быть дебетовое сальдо, которое и погашается (частично или полностью) при списании на этот счет других собственных источников.

Если после списания источников собственных средств на счете учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) имеется дебетовое сальдо, т. е. непокрытый убыток, это означает, что учредителям ничего не причитается. Очевидно, что в таком случае в ликвидационном балансе активы баланса “подкрепляются” не собственными, а заемными источниками.

Особо подчеркнем, что при ликвидации организаций и осуществлении расчетов с учредителями имуществом в натуральной форме счета учета реализации и финансовых результатов применяться, с нашей точки зрения, не должны. Такой подход обусловлен тем, что такие расчеты осуществляются после того, как хозяйственная деятельность организации уже закончилась и она закрыла не только расчеты с дебиторами и кредиторами, но и сформировала окончательный финансовый результат. Последнее, что осталось в части расчетов, – это исчислить, удержать и перечислить налог по доходам учредителей, а также НДС по передаваемым учредителям в порядке расчета с ними товарно-материальным ценностям.

Таковы общие подходы, которые, с нашей точки зрения, должны применяться при расчетах с выходящими из общества участниками и участниками ликвидируемых предприятий.

Однако наиболее проблемные вопросы связаны с “дележкой” собственного капитала при реорганизации юридических лиц.

В Российской Федерации, в соответствии с Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций [18], “если стоимость чистых активов возникшей организации (при реорганизации путем разделения – *прим. автора*) окажется больше или меньше величины ее уставного капитала, имеющаяся разница регулируется во вступительном бухгалтерском балансе показателем “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. В таком же порядке регулируется указанная разница и в балансе организации, реорганизуемой путем выделения.

Что касается реорганизации путем и присоединения, слияния и преобразования, то подходы аналогичны вышеизложенным – разница между величиной чистых активов вновь создаваемых организаций, а также организации, к которой осуществляется присоединение, и величиной их уставного капитала должна регулироваться счетом учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Обратим внимание, что при любой форме реорганизации практически все источники собственных средств (составляющие собственного капитала), в том числе и добавочный капитал, трансформируются в нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) вновь созданных организаций. Хорошо это или плохо? Для тех субъектов хозяйствования, у которых в результате реорганизации нераспределенная прибыль увеличивается, это хорошо, поскольку возможности для использования нераспределенной прибыли существенно больше, чем того же добавочного капитала. Для тех организаций, у кого нераспределенная прибыль уменьшается, – плохо, поскольку уменьшаются возможности для расчетов с учредителями по полученной ими чистой прибыли.

С нашей точки зрения, при наличии разных возможностей для использования того или иного источника собственных средств, а именно такая ситуация характерна для белорусской системы учета, чрезвычайно важно при реорганизации предприятий обеспечить отдельный учет передаваемых источников собственных средств, сопровождающих передачу соответствующих активов. Так, при реорганизации путем слияния и присоединения источники собственных средств участников реорганизации целесообразно объединять по конкретным их составляющим – уставный фонд и нераспределенную прибыль одной организации – соответственно с уставным фондом и нераспределенной прибылью другой организации и т. д. И только в случае отклонения объявленной величины уставного фонда от его величины, формируемой в результате объединения уставных фондов участников реорганизации, возможна регулировка образовавшейся разницы за счет тех источников собственных средств, которые в установленном законодательством порядке могут направляться на увеличение уставного фонда. Такой порядок, по нашему мнению, позволит избежать тех недостатков в части использования нераспределенной прибыли, о которых говорилось выше. Кроме того, при таком подходе возможно простое объединение статей баланса участников реорганизации без каких-либо бухгалтерских записей.

При реорганизации путем выделения и раздела ситуация с разделом собственных источников более сложная. Это обусловлено, в частности, тем, что добавочный фонд, сформированный, как правило, за счет ежегодных переоценок объектов основных средств, не может быть “привязан” к разделу таких объектов.

В этой связи, по нашему мнению, раздел собственных источников при реорганизации путем выделения и разделения целесообразно осуществлять пропорционально согласованному между сторонами разделу активов организации, которая разделяется, либо из которой производится выделение.

Что касается бухгалтерского учета операций, связанных с реорганизацией путем выделения и разделения, то у передающей организации в этих целях должен использоваться один из счетов учета расчетов, по дебету которого будет показываться стоимость передаваемых активов, по кредиту - сопровождающие эти активы источники, в том числе собственные. Сальдо по такому счету должно равняться нулю [16, с. 164-170].

Указанное, естественно, не должно касаться реорганизации путем выделения, при которой создается дочернее предприятие, передача имущества которому рассматривается в качестве вклада в уставный фонд.

Рассмотренные выше проблемы учета капитала в условиях трансформации отношений собственности – это только малая толика проблем, с которыми сталкиваются или столкнутся уже в ближайшем будущем многие субъекты хозяйствования. В реальности же таких проблем существенно больше. И все они требуют взвешенного, профессионального решения.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.

2. Инструкция по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности: Утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 7 марта 2007 г., № 41.

3. Инструкция о порядке заполнения и представления бухгалтерской отчетности: Утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 14 февр. 2008 г., № 19.

4. Порядок оценки стоимости чистых активов юридических лиц, кроме банков: Утв. приказом М-ва финансов Респ. Беларусь от 20.01.2000 г. № 24 (в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 13.01.2005 г. № 3).

5. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие / Под ред. проф. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 480 с.

6. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: Утв. постановлением Мин-ва экономики, Мин-ва финансов, Мин-ва статистики и анализа, Мин-ва строительства и архитектуры Респ. Беларусь, 23 нояб. 2001 г., № 187/110/96/18 (в ред. от 05.06.2007 г. № 113/93/56/11).

7. О порядке отражения в бухгалтерском учете расходов организаций на потребление: Разъяснением М-ва финансов Респ. Беларусь, 15 нояб. 2005 г., № 15-9/585.
8. О результатах социально-экономического развития Беларуси в 2005 году. Сайт посольства Республики Беларусь в Российской Федерации: http://www.embassybel.ru/belarus/economics/2005_12/.
9. О социально-экономическом развитии Республики Беларусь в 2005 году. Сайт посольства Республики Беларусь в Федеративной Республике Германия: http://www.belarus-botschaft.de/ru/ecomomrazvitie_ru.htm.
10. О социально-экономическом развитии Республики Беларусь в январе-апреле 2006 года. Сайт посольства Республики Беларусь в Российской Федерации: <http://www.embassybel.ru/press/soft/2006/06/15/8/8478>.
11. Стандарт бухгалтерской отчетности “Объединение организаций”: Утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 дек. 2004 г., 184.
12. Международные стандарты финансовой отчетности 2007: издание на русском языке. – Москва: Аскери-АССА, 2007. – 1078 с.
13. О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц: Декрет Президента Респ. Беларусь, 30 июня 2000 г., № 15.
14. Пресс-релиз Мин-ва статистики и анализа Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.belstat.gov.by/homep/ru/indicators/pressrel/3.doc>. - Дата доступа: 06.03.2008.
15. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: Утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 20 дек. 2001 г., № 127 (в ред. постановления от 29.12.2007 г. № 208).
16. *Коротяев С.Л.* Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методика: Монография. – Мн.: Изд. центр БГУ, 2005. – 326 с.
17. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 (в ред. Закона Респ. Беларусь от 29 декабря 2006 г. № 193-3).
18. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций: Утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации, 20 мая 2003 г., № 44н.