

УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ ЗАЩИТЫ ИНТЕРЕСОВ УЧРЕДИТЕЛЕЙ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ

С. Л. Коротаев, доцент БГЭУ,
директор аудиторской компании «АудитКонсульт», канд. экон. наук

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 хозяйственного 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, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 г. № 180 (в редакции постановления от 18.03.2010 г. № 29) [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 (в ред. постановления от 28.02.2007 г. № 38/41) [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. Неотражение 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 недооценке 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.

В бухгалтерском учете безвозмездная передача имущества третьим лицам отражается следующей бухгалтерской записью [4]:

- Д-т 92 «Внереализационные доходы и расходы» – К-т счетов учета активов (10 «Материалы», 41 «Товары», 01 «Основные средства» (по остаточной стоимости) и др.) – на балансовую стоимость безвозмездно передаваемых активов;

- Д-т 92 «Внереализационные доходы и расходы» – К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость по безвозмездно переданным активам¹.

Как видим, безвозмездная передача имущества не только обуславливает убытки организации в размере остаточной (балансовой) стоимости передаваемого имущества, но и увеличивает эти убытки на сумму НДС по переданным активам.

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 (в ред. постановления от 11.12.2008 г. № 187)) [6].

В бухгалтерском учете списание и покрытие убытков от списания недоамортизированной стоимости основных средств отражается следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т 91 «Внереализационные доходы и расходы» – К-т 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» – на остаточную стоимость выбывающих объектов основных средств;
- Д-т 83 «Добавочный фонд» – К-т 91 «Внереализационные доходы и расходы» – покрытие убытков от списания недоамортизированной стоимости основных средств.

С учетом изложенного, если использовать на покрытие убытков от списания недоамортизированной стоимости основных средств добавочный капитал, 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 договоры 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.

¹ Необходимость исчисления НДС с оборотов по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав установлена ст. 93 Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – ОЧ НК) [5].

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

В бухгалтерском учете обособление нераспределенной прибыли, планируемой к использованию в качестве финансового обеспечения развития организации, отражается бухгалтерской записью:

- Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – К-т 84-1 субсчет «Фонд накопления образованный» – на сумму чистой прибыли, планируемой в соответствии с решением учредителей к использованию на производственное развитие и иные аналогичные мероприятия по приобретению (созданию) нового имущества этой организации.

Использование создаваемого в оговоренном выше порядке фонда накопления должно отражаться следующей записью:

- Д-т 84-1 субсчет «Фонд накопления образованный» – К-т 83 «Добавочный фонд» – на сумму средств чистой прибыли, фактически направленную на приобретение (создание) нового имущества организации (после первоочередного использования на эти цели, как это предусмотрено действующим законодательством, средств амортизационного фонда).

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

- Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – К-т 83 «Добавочный фонд», субсчет «Фонд 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) [6].

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 законодательством², 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.

² В соответствии с Положением о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утв. Декретом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 г. № 1 [8], 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.

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)» [7].

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 [4], 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» [9].

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.

В соответствии с нормами законодательства займы (кредиты), выданные работникам, в том числе на строительство жилья, отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

- Д-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по предоставленным займам» – К-т 50 «Касса», 51 «Расчетный счет»
- и одновременно
- Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Займы, кредиты, выдаваемые работникам» – К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Займы, кредиты, выдаваемые работникам» – на сумму выданного займа (кредита).

Одновременно с предоставлением займа или кредита организация, их предоставившая, обязана, как налоговый агент, исчислить и уплатить в бюджет за свой счет подоходный налог (не позднее дня, следующего за днем выдачи займа, кредита) (п. 10 ст. 175 ОЧ НК) [5].

Начисление и перечисление подоходного налога по предоставленному займу (кредиту) отражается в учете следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Подоходный налог по выданному займу, кредиту» – К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начисление подоходного налога;
- Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» – К-т 51 «Расчетный счет» – уплата подоходного налога.

Следует иметь в виду, что при предоставлении займов и кредитов на строительство или приобретение индивидуальных жилых домов или квартир лицам, состоящим на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий в местных исполнительных и распорядительных органах, иных государственных органах и других государственных организациях, организациях негосударственной формы собственности, в случае если они были признаны нуждающимися в улучшении жилищных условий по основаниям, установленным законодательными актами Республики Беларусь, подоходный налог налоговыми агентами не исчисляется и не уплачивается (п. 10 ст. 175 ОЧ НК) [9].

Погашение работниками займов (кредитов), выданных им ранее организацией, отражается в учете следующими записями:

- Д-т 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – К-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по предоставленным займам»
- и одновременно*
- Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Займы, кредиты, выдаваемые работникам» – К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Займы, кредиты, выдаваемые работникам» – на погашаемую сумму займа (кредита) (метод «красное сторно»).

По мере погашения займов, кредитов ранее уплаченная сумма подоходного налога в размере, пропорциональном погашенной задолженности по соответствующему договору, подлежит возврату уплатившему налог налоговому агенту.

Возврат осуществляется налоговым агентом самостоятельно за счет общей суммы налога, удержанного с доходов физических лиц, путем уменьшения перечисляемой в бюджет суммы налога на сумму, причитающуюся к возврату.

С учетом вышеизложенного 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 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.

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 91 «Операционные доходы и расходы». 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).

В бухгалтерском учете списание дебиторской задолженности производится в дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (при использовании метода отражения выручки от реализации по отгрузке) либо со счетом 45 «Товары отгруженные» (при использовании метода отражения выручки по оплате).

Вместе с тем, поскольку преждевременное списание дебиторской задолженности на финансовые результаты может привести в необоснованному уменьшению налогооблагаемой прибыли, не исключается также вариант списания такой задолженности в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Впоследствии, когда расчеты с учредителем будут произведены, возможно последующее восстановление

давцом. 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.

Поскольку вопросы учета операций купли-продажи долей, а также выхода учредителей из хозяйственного общества действующим законодательством однозначно не регламентируются, рассмотрим их более подробно [15].

Если доля отчуждается юридическим лицом юридическому лицу, то в учете участников сделки должны производиться следующие бухгалтерские записи:

а) у продавца доли:

- Д-т 51 «Расчетный счет» – К-т 91 «Операционные доходы и расходы» – сумма денежных средств, полученных за долю, реализованную другому лицу;
- Д-т 91 «Операционные доходы и расходы» – К-т 58 «Финансовые вложения» – списание финансовых вложений в уставный фонд предприятия, доля в котором продается другому юридическому лицу;

б) у покупателя доли:

- Д-т 58 «Финансовые вложения» – К-т 51 «Расчетный счет» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») – приобретение доли у юридического лица (в сумме фактических затрат, связанных с приобретением доли).

Операции по покупке доли юридическим лицом у физического лица должны отражаться в бухгалтерском учете в несколько ином порядке, что обусловлено необходимостью исчисления с дохода физического лица продавца доли налога:

- Д-т 58 «Финансовые вложения» – К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – приобретение доли у физического лица (в сумме фактических затрат, связанных с приобретением доли);
- Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начисление налога на доход физического лица;
- Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» – К-т 51 «Расчетный счет» – уплата налога с дохода физического лица;
- Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – К-т 51 «Расчетный счет» (50 «Касса») – расчет с физическим лицом за приобретенную у него долю в имуществе другого предприятия (за вычетом удержанного налога).

Как видим, разница в отражении операций покупки долей у юридических и физических лиц достаточно существенная:

- при покупке доли у физических лиц юридическое лицо, являющееся покупателем, должно удержать налог с дохода физического лица;
- при покупке доли у юридических лиц налоги (в частности, налог на прибыль) покупателем не удерживаются – их должен в соответствии с законодательством исчислять продавец.

Операции купли-продажи долей между физическими лицами в бухгалтерском учете хозяйственного общества не отражаются. Что касается предприятия, доли в имуществе которого отчуждаются, то у него замена одного учредителя на другого отражается исключительно в аналитическом учете.

Отметим, что доля участника может приобретаться самим обществом. В таком случае в учете общества выкупленная доля отражается следующей записью:

- Д-т 81 «Собственные акции (доли)» – К-т 51 «Расчетный счет» – на сумму фактических затрат по выкупу обществом доли, принадлежащей его участнику.

Что касается расчетов с учредителем при выходе его из общества по причитающейся ему действительной стоимости доли, соответствующей части стоимости чистых активов этого общества, приходящейся на его долю в уставном фонде общества, то их учет в части начисления подлежащих выплате сумм может быть следующим:

- Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – К-т 75 «Расчеты с учредителями» – на величину чистой (нераспределенной) прибыли, приходящейся на долю участника в уставном фонде на момент выхода его из общества;
- Д-т 81 «Собственные акции (доли)» – К-т 75 «Расчеты с учредителями» – на номинальную стоимость доли вышедшего участника в уставном фонде общества (величину вклада в уставный фонд вышедшего из общества участника);
- Д-т 83 «Добавочный фонд», 82 «Резервный фонд» – К-т 75 «Расчеты с учредителями» – на величину чистых активов, приходящихся на долю участника на момент выхода его из общества, за вычетом его части чистой (нераспределенной) прибыли и номинальной стоимости его доли в уставном фонде общества.

В учете предприятия, выходящего из участников общества, операции по расчетам с обществом должны отражаться следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – К-т 98 «Доходы будущих периодов» – на причитающуюся вышедшему участнику стоимость части чистых активов общества, приходящейся на его долю в уставном фонде этого общества;
- Д-т 51 «Расчетный счет» - К-т 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – расчет с вышедшим из общества участником по зафиксированной перед ним задолженности *одновременно*
- Д-т 98 «Доходы будущих периодов» – К-т 91 «Операционные доходы и расходы» – на сумму денежных средств, поступивших в счет расчетов с вышедшим из общества участником;
- Д-т 91 «Операционные доходы и расходы» – К-т 58 «Финансовые вложения» – закрытие счета учета финансовых вложений в уставный фонд;
- Д-т 99 «Прибыли и убытки» – К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начисление налога на прибыль, полученную вышедшим из общества участником.

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) [5].

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) [5].

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) [9]. 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].

ПРИМЕР (реорганизация общества путем выделения из него нового общества).

Исходные данные:

1. Учредителями предприятия «А», уставный фонд которого объявлен и сформирован в размере 30 млн р., являются:

- Иванов – доля в уставном капитале 20 % или 6 млн р.;
- Петров – доля в уставном капитале 10 % или 3 млн р.;
- Сидоров – доля в уставном капитале 20 % или 6 млн р.;
- Зайцев – доля в уставном капитале 50 % или 15 млн р.

2. Предприятие «А» реорганизуется путем выделения из него предприятия «Б», объявленный уставный фонд которого определен в размере 9 млн р.

Учредителями предприятия «Б», созданного в результате проведенной реорганизации, являются учредители Иванов и Петров, предприятия «А», из которого произведено выделение предприятия «Б», – Сидоров и Зайцев.

3. Объявленный уставный фонд предприятия «А» после реорганизации – 21 млн р.

4. Размер чистых активов предприятия «А» на момент реорганизации – 60 млн р.

Расчет величины чистых активов, приходящихся на долю учредителей создаваемого предприятия «Б»:

60 млн р. : 30 млн р. x (6 млн р. + 3 млн р.) = 18 млн р., в т.ч. на долю:

- Иванова – 12 млн р.;
- Петрова – 6 млн р.

Расчет величины чистых активов, приходящихся на долю учредителей предприятия «А», из которого производится выделение предприятия «Б»:

60 млн р. : 30 млн р. x (6 млн р. + 15 млн р.) = 42 млн р., в т.ч. на долю:

- Сидорова – 12 млн р.;
- Зайцева – 30 млн р.

Расчет доли чистых активов участников реорганизации в чистых активах предприятия «А» до его реорганизации:

- предприятие «А» – 0,7 (42 млн р. : 60 млн р.);
- предприятие «Б» – 0,3 (18 млн р. : 60 млн р.).

Расчет долей учредителей в уставном фонде предприятия «Б»:

- Иванов – 6 млн р. (9 млн р. : 18 млн р. x 12 млн р.) или 67 %;
- Петров – 3 млн р. (9 млн р. : 18 млн р. x 6 млн р.) или 33 %.

Расчет долей учредителей в уставном фонде предприятия «Б»:

- Сидоров – 6 млн р. (21 млн р. : 42 млн р. x 12 млн р.) или 29 %;
- Зайцев – 15 млн р. (21 млн р. : 42 млн р. x 30 млн р.) или 71 %.

В результате выполненных расчетов при реорганизации предприятия «А» путем выделения выделяемому предприятию «Б» должны быть переданы чистые активы в объеме 18 млн р. По факту это означает, что предприятие «Б» на такую сумму должно получить активы, не обремененные обязательствами.

В силу того, что уставный фонд предприятия «Б» составляет 9 млн р., другие подлежащие передаче 9 млн р. будут «наполнены» иными источниками собственных средств.

Особо отметим, что расчетное соотношение для раздела чистых активов между выделяемым предприятием и предприятием, из которого производится выделение, должно применяться при реорганизации в отношении всех активов, а также собственных и заемных источников реорганизуемого предприятия.

Обратим также внимание на то, что в приведенном выше примере расчет долей учредителей в уставном фонде участников реорганизации произведен с учетом величины чистых активов реорганизуемого предприятия «А», приходящихся на долю каждого учредителя.

Предложенный вариант раздела чистых активов между предприятиями-участниками реорганизации, а также между учредителями этих предприятий, учитывающий обязательственные права каждого из учредителей, обусловленные величиной их вклада в уставный фонд предприятия «А», позволяет обеспечить соблюдение законных интересов каждого из участников процесса реорганизации путем выделения.

Аналогичные подходы, по нашему мнению, должны соблюдаться и при реорганизации хозяйственных обществ путем их разделения.

Еще раз подчеркнем: при реорганизации путем выделения и разделения между участниками реорганизации в итоге должна делиться не величина чистых активов, а реальное имущество (активы) и обеспечивающие эти активы источники (заемные, собственные). Раздел чистых активов производится исключительно для того, чтобы определить соотношение, в соответствии с которым будут делиться активы и пассивы участников реорганизации, а также определяться доли в уставном фонде учредителей выделяемого предприятия и предприятия, из которого производится выделение.

Порядок отражения в учете операций по передаче имущества и обязательств при реорганизации путем выделения и разделения действующим законодательством не установлен.

По нашему мнению, операции по реорганизации путем выделения могут отражаться в учете следующими бухгалтерскими записями [15]:

а) у реорганизуемого предприятия:

- Д-т 58 «Финансовые вложения» – К-т 01 «Основные средства» (по остаточной стоимости), 10 «Материалы», 41 «Товары», 51 «Расчетный счет», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов учета активов – на стоимость передаваемых активов;
- Д-т 80 «Уставный фонд», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд», 84 «Нераспределенная прибыль (не-

покрытый убыток)», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – К-т 58 «Финансовые вложения» – на сумму передаваемых собственных и заемных источников, соответствующую стоимости передаваемых новому предприятию активов.

Сальдо по счету 58 после передачи активов и сопровождающих их источников должно быть равно нулю, что обусловлено необходимостью соблюдения основополагающего бухгалтерского принципа – принципа «двойной записи»;

б) у предприятия, создаваемого в результате реорганизации:

- Д-т 01 «Основные средства» (по остаточной стоимости), 10 «Материалы», 41 «Товары», 51 «Расчетный счет», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов учета активов – К-т 75 «Расчеты с учредителями» – на стоимость полученных активов;
- Д-т 75 «Расчеты с учредителями» – К-т 80 «Уставный фонд», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – на сумму переданных собственных и заемных источников, соответствующую стоимости переданных активов.

На практике на предприятии, созданном в результате реорганизации, может применяться несколько иной порядок учета:

- Д-т 75 «Расчеты с учредителями» – К-т 80 «Уставный фонд» – объявление уставного фонда предприятия, создаваемого в результате реорганизации;
- Д-т 01 «Основные средства», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 51 «Расчетный счет», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов учета активов – К-т 75 «Расчеты с учредителями» – на стоимость полученных активов;
- Д-т 75 «Расчеты с учредителями» – К-т 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – на сумму переданных собственных и заемных источников, соответствующую стоимости переданных активов.

Такой вариант учета возможен, если передаваемая величина уставного фонда соответствует его объявленной величине.

Если такое соответствие не обеспечивается, то на разницу между объявленной и переданной величиной уставного фонда должно производиться увеличение вкладов учредителей.

Особо подчеркнем, что независимо от применяемого варианта учета передаваемого имущества и обязательств передаваемые активы должны сопровождаться эквивалентными по величине источниками.

Аналогичные подходы должны применяться при реорганизации путем разделения. Как и при выделении, данные балансов вновь образованных путем разделения предприятий должны суммировано соответствовать балансу разделяемого предприятия.

Бухгалтерские записи при реорганизации путем разделения не отличаются от осуществляемых при выделении. Для учета передаваемого имущества, обязательств и источников для каждого из создаваемых в результате разделения предприятий реорганизуемому предприятию целесообразно использовать специальные субсчета.

Кроме того, необходимо учитывать, что при реорганизации путем разделения на момент создания новых юридических лиц счета учета финансовых результатов, в частности, счет учета прибылей и убытков реорганизуемого предприятия, должны закрываться на счет учета его нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

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.

ПРИМЕР (реорганизация хозяйственного общества путем слияния).

Исходные данные:

1. Уставный фонд предприятия «А» составляет 10 млн р.
2. Уставный фонд предприятия «Б» составляет 20 млн р.
3. Величина чистых активов предприятия «А» – 30 млн р., предприятия «Б» – 20 млн р.
4. Предприятие «А» и предприятие «Б» реорганизуются путем слияния в новое общество, уставный фонд которого составляет 30 млн р.

Расчет величины чистых активов общества, создаваемого путем слияния:

30 млн р. + 20 млн р. = 50 млн р.

Расчет соотношения чистых активов предприятия «А» в чистых активах создаваемого общества:

30 млн р. : 50 млн р. = 0,6.

Расчет соотношения чистых активов предприятия «Б» в чистых активах создаваемого общества:

20 млн р. : 50 млн р. = 0,4.

Рассчитанные соотношения (коэффициенты) характеризуют соответственно долю в уставном фонде образованного в результате слияния нового предприятия учредителей предприятия «А» и предприятия «Б».

Если учредители вновь образованного предприятия не возражают против предложенного подхода к разделу долей в уставном фонде между бывшими учредителями предприятия «А» и предприятия «Б», то величина уставного фонда, подлежащая разделу между бывшими учредителями предприятия «А» составит 18 млн р. (30 млн р. x 0,6), между бывшими учредителями предприятия «Б» – 12 млн р. (30 млн р. x 0,4).

Определение доли участия в уставном фонде нового предприятия каждого из участников объединяемых предприятий может производиться из их долей в уставных фондах объединяемых обществ и расчетной величины уставного фонда нового предприятия, определенной соответственно для учредителей предприятия «А» и предприятия «Б».

Так, например, если соотношение вкладов двух учредителей в уставный фонд предприятия «А» составляло 1 к 2, то исходя из данного соотношения вклад первого учредителя в уставном фонде нового предприятия составит 6 млн р. (18 млн р. x 1/3), второго – 12 млн р. (18 млн р. x 2/3).

Аналогичный подход может быть принят и при определении величины вклада в уставный фонд бывших учредителей предприятия «Б».

Предложенный вариант расчета является рекомендуемым и по соглашению между учредителями может быть иным.

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

Аналогичные подходы могут применяться при реорганизации хозяйственных обществ путем присоединения.

Что касается отражения операций по реорганизации хозяйственных обществ путем слияния и присоединения в бухгалтерском учете, то здесь необходимо учитывать следующее:

1) передача активов, обязательств и источников собственных средств реорганизуемых предприятий, как и в случае реорганизации путем выделения и разделения, должна отражаться на счете 58 «Финансовые вложения», а их получение создаваемым предприятием или предприятием, к которому производится присоединение, – на счете 75 «Расчеты с учредителями»;

2) в силу того, что присоединяемое или объединяемое предприятия ликвидируются, используемый при реорганизации таких предприятий счет 58 «Финансовые вложения» подлежит обязательному закрытию, т.е. по кредиту этого счета в обязательном порядке должны быть отражены передаваемые источники собственных средств. Как и при реорганизации путем выделения и разделения, использование счета 58 в данном случае носит технический характер;

3) поскольку при реорганизации путем слияния и присоединения возможно простое объединение статей баланса участников процесса реорганизации, у предприятий, получающих активы и обязательства, возможно объединение статей и по конкретным источникам собственных средств. В таком случае счет 75 «принимаящей стороны» подлежит «развертыванию» по соответствующим собственным источникам.

Знание перечисленных выше случаев, при которых учредители хозяйственных обществ могут понести определенные потери в результате тех или иных непродуманных либо неконтролируемых ими действий, в том числе действий, предпринимаемых партнерами или исполнительной 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.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

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 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.).
5. Закон Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 171-З «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть)»: принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г.
6. 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.).
7. Письмо Министерства финансов Респ. Беларусь от 08.06.2000 г. № 17–23/332 «Об источниках пополнения уставных фондов (капиталов)».
8. 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».
9. 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.
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 завершаемых 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 завершаемых 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 завершаемых 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.

ФОРМИРОВАНИЕ И РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ КАТЕГОРИИ КАПИТАЛ КАК ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Л. И. Кравченко, В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская

Основной задачей бухгалтерского учета всегда было информирование собственника о его богатстве, то есть о капитале. Показано, что возникновение двойной бухгалтерии привело к формированию периодического финансового результата, который до XIX в. не имел самостоятельного значения, не был объектом распределения в интересах собственников, а выступал объектом капитализации.

Многие исследователи истории развития бухгалтерского учета изначально утверждают, что самой первой задачей учета было обеспечение сохранности имущества собственника. На наш взгляд, это не совсем так. Изначально и по сей день важнейшей является задача информирования собственника о его богатстве, или, в современной терминологии, о его финансовом положении. Все прочие задачи, так или иначе, модифицируясь, всегда как бы уточняли первую. Например, задача обеспечения сохранности имущества лишь дополнила задачу-миссию информирования собственника о его богатстве. Следующая – определение достаточности имущества для покрытия долговых обязательств (предупреждения банкротства) – также уточняла первую историческую задачу. Соответственно, предметом бухгалтерского учета всегда был вложенный капитал, иногда подразделяемый на первоначально инвестированный и на реинвестированный (капитализированную прибыль).

Процессы капитализации можно классифицировать как безусловные, условные и инициативные. Капитализация зафиксирована еще в Древнем Риме, где в соответствии с установившимися нормами права участники товарищества могли распределять вложенное и заработанное имущество только при достижении оговоренного в договоре срока и после погашения всех долгов. Изъятие прибыли до окончания срока действия устава безоговорочно исключалось. Следовательно, приращенный капитал капитализировался (присоединялся к вложенному капиталу) в течение всего периода действия договора товарищества. Таким образом, под вложенным капиталом понимался первоначально инвестированный капитал.