

Изменение материалоемкости исследуемого года по сравнению с базисным в стоимостном выражении определяется на основе следующих формул:

$$\Delta A_{pf} = (I_{pf} - 1) A_r^o \quad (25)$$

- за счет изменения цен на используемые материальные ресурсы:

$$\Delta A_{pz} = -(I_{pz} - 1) A_r^o \quad (26)$$

- за счет изменения цен на выпускаемую продукцию за счет изменения мономатериалоемкости:

$$\Delta A_{qfz} = (I_{qfz} - 1) A_r^o \quad (27)$$

- за счет структурных сдвигов в отрасли (или в выпуске конкретного вида продукции):

$$\Delta A_s = (I_s - 1) A_r^o \quad (28)$$

- за счет изменения объема производства:

$$\Delta A_{nz} = -(I_{nz} - 1) A_r^o \quad (29)$$

- за счет структурных изменений в потреблении материальных ресурсов:

$$\Delta A_{qr} = (I_{qr} I_s - 1) A_r^o \quad (30)$$

Алгоритм проведения укрупненного факторного анализа изменения материалоемкости производства состоит из подготовки исходной экономической информации для проведения укрупненных аналитических расчетов и заполнения соответствующей информационно-расчетной таблицы. Далее проводится оценка влияния на совокупную материалоемкость структурных сдвигов и изменения уровня материалоемкости в отдельных отраслях промышленности.

Полученные количественные характеристики изменения материалоемкости производства, в зависимости от обуславливающих его факторов, используют для обоснования плановых решений по снижению материалоемкости либо совершенствования структуры производства, либо за счет снижения удельных материальных затрат в конкретных отраслях.

Проведение факторного анализа динамики материалоемкости как в укрупненном, так и в детализированном разрезе позволит выявить резервы повышения эффективности материалопотребления в промышленности за счет прогрессивных структурных сдвигов. Практическое использование изложенной методики факторного анализа позволяет разрабатывать более обоснованную политику в области ресурсопотребления и ресурсосбережения. Совершенствование отраслевой структуры промышленности и национальной экономики с учетом ресурсных возможностей позволит обеспечить их конкурентоспособность на мировых рынках и устойчивое социально-экономическое развитие страны.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Директива Президента Республики Беларусь № 3 «Экономия и бережливость – главные факторы экономической безопасности государства» от 14 июня 2007г. – 12 с. Режим доступа: <http://www.president.gov.by/press38819.html>.
2. Динамичный прорыв в развитии страны – путь к новому качеству жизни. Послание Президента белорусскому народу и Национальному собранию // СБ Беларусь сегодня. 2010. 21 апр. №71.
3. Стат. ежегодник – 2010. Республика Беларусь / Национ. стат. комитет РБ, 2010.

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ ПРИСОЕДИНЕНИЯ

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

Несмотря на то, что вопросы реорганизации юридических лиц достаточно подробно регламентированы Гражданским кодексом (далее – ГК), тем не менее, порядок бухгалтерского учета операций, обусловленных реорганизацией, и составления бухгалтерской отчетности организациями, прекращающими свою деятельность в результате реорганизации, действующим законодательством не определен. В этой связи у субъектов хозяйствования возникает немало вопросов.

Вот только некоторые из них, обусловленные процессом реорганизации в форме присоединения.

Как отразить в учете предприятий-участников реорганизации путем присоединения хозяйственные операции, обусловленные процессом реорганизации?

Каким образом и на какие даты должна составляться бухгалтерская отчетность участников реорганизации?

Как быть, если данные об имуществе по передаточному акту не соответствуют составу имущества присоединяемого предприятия на момент исключения его из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ЕГРЮЛ)?

Как отразить в учете предприятия, к которому производится присоединение, убытки присоединяемого предприятия?

Влияют ли убытки присоединяемого предприятия на величину облагаемой базы по налогу на прибыль предприятия, к которому произведено присоединение?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, обратимся к нормам законодательства.

Согласно статье 53 ГК [1] при реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Статьями 54, 55 ГК определено, что при присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица в соответствии с передаточным актом. При этом передаточный акт должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами.

Аналогичные подходы предусмотрены ст. 15, ст. 17 и ст. 22 Закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» [2]. Кроме того, в ст. 17 названного Закона установлено, что участники реорганизации в форме присоединения «заключают договор о присоединении, в котором определяют порядок и условия присоединения». Указанный договор, а также изменения и дополнения в учредительные документы хозяйственного общества, к которому осуществляется присоединение, утверждаются общим собранием участников каждого из участвующих в реорганизации юридических лиц или органов управления таких юридических лиц, уполномоченных на то учредительными документами.

Отметим, что ни в ГК, ни в Законе «О хозяйственных обществах» не говорится о необходимости передачи правопреемнику собственных источников присоединяемого предприятия: речь идет о передаче прав и обязанностей присоединяемого предприятия. Однако на практике такая передача объективно необходима, поскольку, исходя из принципов бухгалтерского учета, любая передача активов в конечном итоге сопровождается и передачей наполняющих эти активы источников – собственных или заемных.

Общий порядок отражения в учете операций по передаче имущества, обязательств и собственных источников при реорганизации путем присоединения действующим законодательством, как уже отмечалось выше, не установлен.

Инструкцией о порядке отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций, утв. Министерством финансов Республики Беларусь № 162 от 10.11.2004 г. (далее – Инструкция № 162) [3], установлены особые подходы к отражению в учете операций по присоединению к юридическим лицам убыточных сельскохозяйственных предприятий.

Согласно Инструкции № 162 у ликвидируемого убыточного сельхозпредприятия, присоединяемого к другому юридическому лицу, финансовые результаты деятельности и источники собственных средств должны закрываться за счет средств добавочного фонда и прочих фондов и резервов, созданных в соответствии с законодательством и уставом.

Что касается предприятия, к которому производится присоединение, то у него получение активов и обязательств, согласно п. 8.1 Инструкции № 162, должно отражаться в учете «на основе данных бухгалтерского баланса и передаточного акта путем почленного сложения аналогичных статей баланса (за исключением сумм взаимных обязательств, которые исключаются в равных суммах; сумм безвозмездной помощи, оказанной организацией-инвестором за счет собственных средств)».

Как видим, ни счета учета расчетов, ни счета учета финансовых вложений, ни какие-либо иные счета при реорганизации путем присоединения убыточных сельхозорганизаций не задействуются. Происходит простое объединение статей баланса. Единственный нюанс – источники собственных средств и финансовые результаты присоединяемого предприятия закрываются на счет 83 «Добавочный фонд» и уже в объединенной форме присоединяются к добавочному фонду реорганизуемого предприятия.

Отметим, что Инструкция № 162 разработана в соответствии с указами Президента Республики Беларусь от 19 марта 2004 г. № 138 «О некоторых мерах по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных организаций и привлечению инвестиций в сельскохозяйственное производство» [4] и от 14 июня 2004 г. № 280 «О порядке и условиях продажи юридическим лицам предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяй-

ственных организаций» [5], устанавливающими особые подходы к вопросам приватизации и отчуждения убыточных сельхозорганизаций, которые отличаются от подходов, установленных другими законодательными актами. Об этом однозначно говорится в п. 5 Указа № 280, согласно которому «законодательные акты, регулирующие вопросы приватизации государственного имущества и отчуждения находящегося в собственности Республики Беларусь недвижимого имущества в виде предприятий как имущественных комплексов» на продажу имущественных комплексов в соответствии с Указом № 280 не распространяются.

В этой связи в отношении операций, обусловленных присоединением одного юридического лица к другому, могут применяться иные, чем это установлено рассмотренными выше нормативными правовыми актами, подходы.

По нашему мнению, при реорганизации в форме присоединения возможно как построчное сложение аналогичных статей баланса участников реорганизации без использования бухгалтерских записей, так и использование участниками промежуточных счетов бухгалтерского учета.

Если участники реорганизации используют при реорганизации промежуточные счета бухгалтерского учета, то необходимо иметь в виду, что их применение имеет исключительно технический характер.

Для учета передаваемых и принимаемых при реорганизации активов и источников в качестве промежуточных могут применяться счета учета расчетов либо иные приемлемые для указанных целей счета.

По дебету избранного присоединяемой организацией счета расчетов отражается стоимость передаваемых активов (в корреспонденции со счетом учета активов), по кредиту – сопровождающие эти активы собственные и заемные источники.

Сальдо по счету учета расчетов, который, как уже отмечалось, используется исключительно в техническом плане, после передачи активов и сопровождающих их источников должно быть равно нулю.

У принимающей организации (организации, к которой производится присоединение) по кредиту счета расчетов (в корреспонденции со счетами учета активов) показываются получаемые активы, по дебету – сопровождающие их источники.

При этом в обязательном порядке должен осуществляться контроль за тем, чтобы после присоединения уставный фонд реорганизованного юридического лица соответствовал его объявленной величине [6].

С учетом изложенного операции по реорганизации путем присоединения могут отражаться в учете следующими бухгалтерскими записями [7, с. 318–319]:

а) у присоединяемого предприятия:

- Д-т сч. учета расчетов – 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 (непокрытый убыток)», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – К-т сч. расчетов – на сумму передаваемых собственных и заемных источников, соответствующую стоимости передаваемых реорганизуемому предприятию активов;

б) у предприятия, к которому произведено присоединение:

- в случае если уставный фонд реорганизуемого предприятия объявлен в размере, равном сумме уставных фондов участников 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 сч. учета расчетов – на стоимость полученных активов;
- Д-т счета учета расчетов – 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.

После осуществления приведенных выше записей сальдо по счету учета расчетов, используемого для приемки активов, обязательств и источников собственных средств присоединяемого предприятия, будет равняться нулю.

Если уставный фонд реорганизуемого предприятия объявлен в размере, превышающем сумму уставных фондов участников реорганизации, то на образовавшуюся разницу должно производиться увеличение вкладов конкретных учредителей. При этом источниками увеличения уставного фонда могут быть либо собственные средства самих учредителей либо источники собственных средств участников реорганизации, использование которых на указанные цели разрешено действующим законодательством.

Если объявленный уставный фонд реорганизуемого предприятия меньше, чем сумма уставных фондов участников реорганизации, то разницу между суммой уставных фондов участников реорганизации и объявленным уставным фондом реорганизуемого предприятия следует, по нашему мнению, отнести на любой из соб-

ственных источников, который в соответствии с действующим законодательством может быть определен в качестве источника увеличения уставного фонда (счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 83 «Добавочный фонд», 82 «Резервный фонд»).

Что касается конкретных размеров долей учредителей в уставном фонде предприятия, реорганизуемого путем присоединения, то это является предметом договоренности между учредителями предприятий-участников процесса реорганизации.

Рассмотрим далее вопросы составления бухгалтерской отчетности при реорганизации в форме присоединения.

Поскольку такие вопросы действующим законодательством практически не оговариваются, субъекты хозяйствования-участники реорганизации должны руководствоваться общими требованиями к организации учета и составления бухгалтерской отчетности с учетом особенностей, присущих реорганизации в форме присоединения.

Как уже отмечалось выше, переход прав и обязанностей при реорганизации в форме присоединения производится в соответствии с передаточным актом, который должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного предприятия в отношении всех его кредиторов и должников. Передаточный акт утверждается общим собранием участников и вместе с учредительными документами представляется для государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы предприятия, к которому производится присоединение.

В силу того, что передаточный акт составляется раньше, чем присоединяемое лицо исключается из ЕГРЮЛ, деятельность присоединяемого предприятия не останавливается и, как результат, по имуществу и обязательствам присоединяемого предприятия до момента прекращения его деятельности (исключения из ЕГРЮЛ) происходят определенные изменения.

В этой связи на дату, предшествующую дате внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединяемого юридического лица, присоединяющаяся организация должна составить заключительную бухгалтерскую отчетность. Эта отчетность должна включать данные о фактах хозяйственной жизни (операциях, событиях, сделках), имевших место и влиявших на величину активов, обязательств и источников собственных средств присоединяемой организации в период с даты утверждения передаточного акта до даты внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

В пояснительной записке к заключительной бухгалтерской отчетности предприятия, прекратившего свое существование в результате реорганизации путем присоединения, может быть раскрыта информация о проведенной реорганизации, с указанием:

- основания для проведения реорганизации;
- документов передачи имущества, обязательств и источников собственных средств правопреемнику;
- документов, подтверждающих закрытие, переоформление расчетных и других банковских счетов присоединенной организации и т. д.

Предприятие, к которому произведено присоединение, составляет вступительную бухгалтерскую отчетность путем почрочного объединения числовых показателей своей отчетности и заключительной бухгалтерской отчетности присоединенного предприятия.

В бухгалтерскую отчетность предприятия, к которому произведено присоединение, не должны включаться:

- финансовые вложения присоединяемого предприятия и предприятия, к которому производится присоединение, в уставные фонды друг друга;
- показатели, отражающие взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженности между участниками реорганизации;
- иные активы и обязательства, характеризующие взаимные расчеты участников реорганизации, включая прибыль и убытки в результате взаимных операций.

К вступительной бухгалтерской отчетности предприятия, к которому произведено присоединение, составляется пояснительная записка, в которой отражаются данные передаточного акта, изменения уставного фонда, других собственных источников, а также иных числовых показателей бухгалтерского баланса.

С учетом норм п. 6 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19 [8], в случае реорганизации юридического лица в форме присоединения показатели бухгалтерской отчетности предприятия, к которому произведено присоединение, по состоянию на начало отчетного года должны формироваться с учетом сумм, указанных в аналогичной отчетности по состоянию на начало года присоединяющихся организаций.

Такая формулировка однозначно говорит о том, что при реорганизации путем присоединения данные на начало года предприятия, к которому производится присоединение, должны учитывать данные на начало года предприятия, которое было присоединено в отчетном году.

В силу того, что в конце отчетного года, предшествовавшего присоединению, счет 99 «Прибыли и убытки» участников последующей реорганизации закрывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый

убыток)», очевидно, что применительно к рассматриваемой ситуации убытки присоединяемого предприятия не могут повлиять на «вступительный» финансовый результат предприятия, к которому производится присоединение. То есть при закрытии счета 99 имеющиеся на конец года убытки присоединяемого предприятия уменьшат нераспределенную прибыль либо увеличат непокрытый убыток предприятия, к которому производится присоединение.

В этой связи – для сопоставимости – на финансовый результат отчетного периода предприятия, к которому производится присоединение, не должны влиять и убытки присоединяемого предприятия, сложившиеся на момент присоединения.

Косвенное подтверждение этому мы находим в форме 3 бухгалтерской отчетности «Отчет об изменении капитала».

Так, в строке 022 указанной формы должны показываться изменения капитала за счет реорганизации. По сути, такая формулировка говорит о том, что в результате реорганизации капитал организации, к которой производится присоединение, должен либо увеличиваться, либо уменьшаться. Финансовый результат отчетного периода – это еще не капитал. Капиталом финансовый результат может стать только после его «очистки» – уплаты в бюджет налога на прибыль, налога на недвижимость и осуществления некоторых других расходов, источником которых выступает прибыль организации.

Именно поэтому, по нашему мнению, на момент присоединения убытки присоединяемого предприятия должны быть закрыты на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Исходя из того, что при реорганизации финансовые результаты присоединяемой организации должны быть, как отмечалось выше, закрыты на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), прибыль или убыток этого предприятия уже не смогут повлиять на величину прибыли организации, к которой происходит присоединение. По факту произойдет объединение счетов учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) всех участников реорганизации.

С учетом изложенного можно констатировать, что убытки присоединяемого предприятия на величину прибыли отчетного периода предприятия, к которому осуществляется присоединение, не влияют. Они влияют на величину нераспределенной прибыли.

Таким образом, в учете присоединяемого предприятия на момент присоединения, сопровождающийся составлением заключительной бухгалтерской отчетности, должна производиться следующая бухгалтерская запись:

- Д-т 99 «Прибыли и убытки» (84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)») – К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (99 «Прибыли и убытки») – закрытие счета учета прибылей и убытков присоединяемого предприятия.

Что касается влияния убытков присоединяемого предприятия на налогооблагаемую валовую прибыль предприятия, к которому производится присоединение, то здесь необходимо отметить следующее.

В соответствии с п. 5 ст. 136 Особенной части Налогового кодекса «Особенности определения валовой прибыли при учреждении, реорганизации или ликвидации организации» Особенной части Налогового кодекса «убытки юридических лиц Республики Беларусь (их филиалов, представительств и иных обособленных подразделений), присоединенных в результате реорганизации (ликвидированных в результате изменения структуры юридических лиц), полученные ими во время осуществления деятельности до этой реорганизации (ликвидации), не учитываются при определении валовой прибыли плательщика, к которому были присоединены эти юридические лица (которым были ликвидированы эти филиалы, представительства и иные обособленные подразделения)» [9].

Данная норма в полной мере подтверждает правильность сделанных нами выводов в части того, что при реорганизации путем присоединения убытки отчетного периода присоединяемого предприятия должны быть закрыты на счет учета его нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и лишь затем присоединяться к нераспределенной прибыли (непокрытому убытку) другого участника реорганизации.

Юридическое лицо, к которому присоединено другое юридическое лицо, счет учета прибылей и убытков не закрывает и заключительную бухгалтерскую отчетность не формирует, поскольку деятельность этого предприятия не прекращается.

Схема реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица приведена на рисунке.

С учетом изложенного считаем возможным сделать следующие выводы:

1. Реорганизация в форме присоединения предполагает не только передачу правопреемнику активов и обязательств присоединяемого предприятия, но и его собственных источников.
2. При реорганизации в форме присоединения возможно как построчное сложение аналогичных статей баланса участников реорганизации без использования бухгалтерских записей, так и использование участниками промежуточных счетов бухгалтерского учета.

3. Если участники реорганизации используют при реорганизации промежуточные счета бухгалтерского учета, то их применение имеет исключительно технический характер.

По дебету избранного присоединяемой организацией счета расчетов отражается стоимость передаваемых активов (в корреспонденции с кредитом счетов учета активов), по кредиту – сопровождающие эти активы собственные и заемные источники.

У организации, к которой производится присоединение, по кредиту счета расчетов (в корреспонденции со счетами учета активов) показываются получаемые активы, по дебету – сопровождающие их источники.

4. При реорганизации путем присоединения организация, присоединяющаяся к другому юридическому лицу, на дату, предшествующую дате внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении ее деятельности, должна составить заключительную бухгалтерскую отчетность.

Эта отчетность должна включать данные о фактах хозяйственной жизни (операциях, событиях, сделках), имевших место и влиявших на величину активов, обязательств и источников собственных средств присоединяемой организации в период с даты утверждения передаточного акта до даты внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

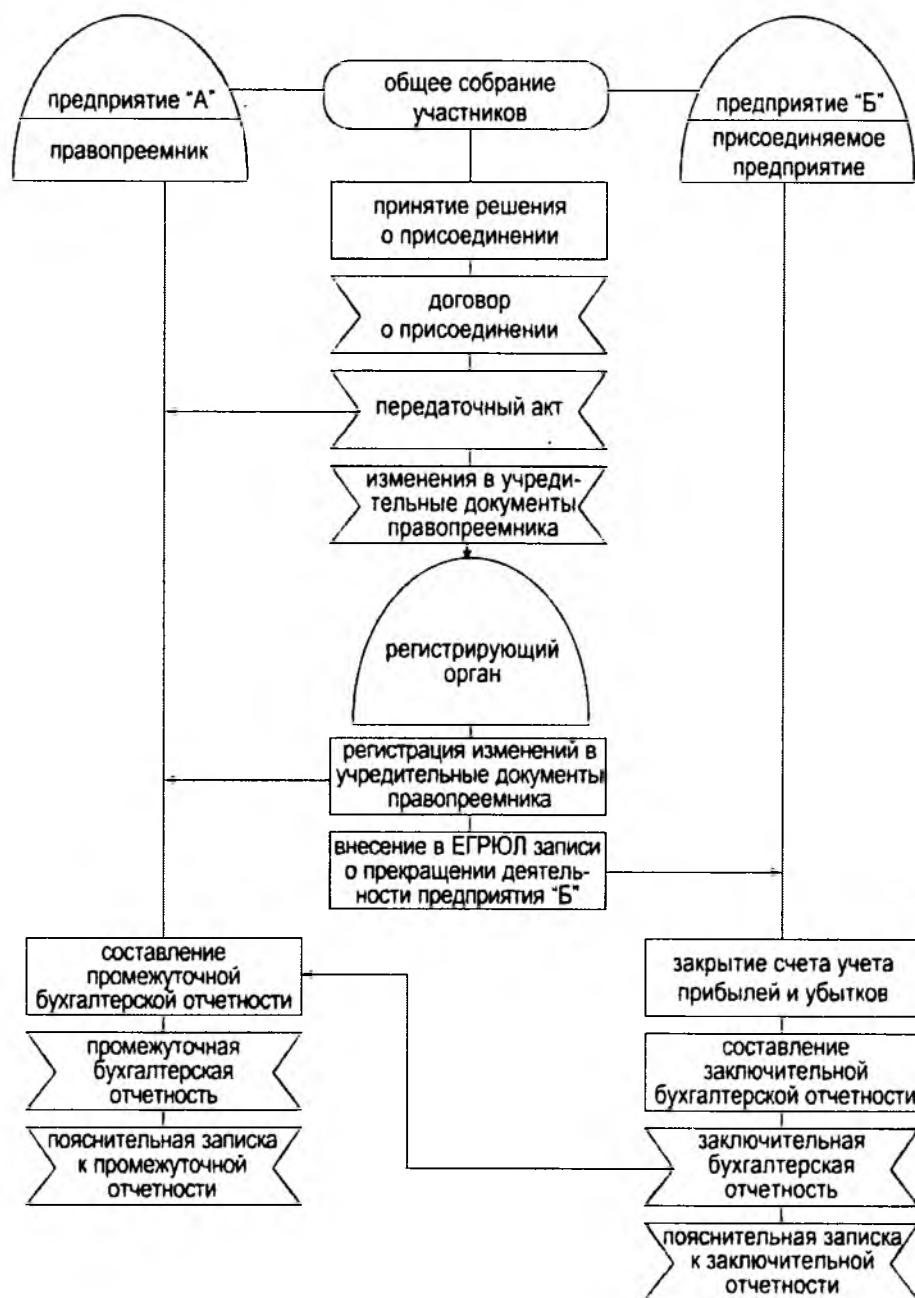


Рис. Схема реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица

5. Предприятие, к которому произведено присоединение, составляет вступительную бухгалтерскую отчетность путем построчного объединения числовых показателей своей отчетности и заключительной бухгалтерской отчетности присоединенного предприятия.

6. При реорганизации путем присоединения убытки отчетного периода присоединяемого предприятия должны быть закрыты на счет учета его нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и лишь затем присоединяться к нераспределенной прибыли (непокрытому убытку) другого участника реорганизации.

7. Убытки присоединяемого предприятия на величину прибыли отчетного периода предприятия, к которому осуществляется присоединение, не влияют.

8. Учитывая достаточно много проблемных вопросов по особенностям учета и составления отчетности участниками реорганизации, представляется целесообразной разработка специального нормативного акта, регламентирующего такие вопросы, как это, например, имеет место в Российской Федерации, где порядок формирования бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации определяется Методическими указаниями, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 20.05.2003 г. № 44н [10].

Следует также отметить, что особенности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридических лиц детально оговорены и в ст. 16 проекта Федерального закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете» [11].

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 г. № 218-З (в редакции от 28.12.2009 г.).
2. Закон Республики Беларусь от 09.12.1992 г. № 2020-XXII «О хозяйственных обществах» (в редакции от 15.07.2010 г.).
3. Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций: утв. Мин-вом финансов Респ. Беларусь № 162 от 10.11.2004 г.
4. Указ Президента Республики Беларусь от 19.03.2004 г. № 138 «О некоторых мерах по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных организаций и привлечению инвестиций в сельскохозяйственное производство» (в редакции от 18.04.2006 г.).
5. Указ Президента Республики Беларусь от 14.06.2004 г. № 280 «О порядке и условиях продажи юридическим лицам предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций» (в редакции от 19.12.2008 г.).
6. Коротаев, С. Л. Формирование уставного фонда правопреемника при реорганизации в форме присоединения / С. Л. Коротаев // Нов. экон. газ. – 2010. – № 62. – С. 14–17.
7. Коротаев, С. Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики: моногр. / С. Л. Коротаев. – Мн.: Изд. центр БГУ, 2005. – 326 с.
8. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: утв. постановлением Мин-ва Респ. Беларусь от 14.02.2008 г. № 19 (в редакции от 11.12.2008 г.).
9. Кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 71-З «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть)».
10. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 20.05.2003 г. № 44н (в редакции приказа от 04.08.2008 г. № 73н).
11. http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_accountant/.