

РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПРИОБРЕТЕНИЯ УБЫТОЧНЫХ СЕЛЬХОЗПРЕДПРИЯТИЙ КАК ИМУЩЕСТВЕННЫХ КОМПЛЕКСОВ

С.Л. Коротаев, ген. директор ЗАО "АудитКонсульт", канд. экон. наук, докторант БГЭУн.

Выход Инструкции о порядке отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций, утв. постановлением Минфина Республики Беларусь от 10.11.2004 г. № 162 (далее – Инструкция), казалось бы, должен был упорядочить все вопросы, связанные с учетом операций по приобретению сельхозпредприятий как имущественных комплексов.

Однако, как показывает анализ норм Инструкции, никакой ясности субъекты хозяйствования не получили. Особенно это касается операций купли-продажи. Чтобы убедиться в этом, рассмотрим нормы утвержденного документа более подробно. При этом напомним, что названная Инструкция разработана с учетом норм указов Президента Республики Беларусь № 138 от 19.03.2004 г. "О некоторых мерах по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных организаций и привлечению инвестиций в сельскохозяйственное производство" и № 280 от 14.06.2004 г. "О порядке и условиях продажи юридическим лицам предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций".

В соответствии с п. 8 названной выше Инструкции "отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению имущественного комплекса **организацией-инвестором** осуществляется в случаях:

8.1. **реорганизации** в форме присоединения имущественного комплекса на основе данных бухгалтерского баланса и передаточного акта путем построчного сложения аналогичных статей баланса (за исключением сумм взаимных обязательств, которые исключаются в равных суммах; сумм безвозмездной помощи, оказанной организацией-инвестором за счет собственных средств);

8.2. **купи-продажи** или **безвозмездного получения** имущественного комплекса на основании передаточного акта путем отражения по дебету/кредиту соответствующих счетов учета имущества и обязательств и кредиту/дебету счета 83 "Добавочный фонд".

Анализируя приведенные выше нормы, прежде всего, обратим внимание на их некоторое несоответствие законодательству, в частности нормам Гражданского кодекса.

Прежде всего, организация-инвестор, о которой говорится в п. 8 Инструкции, не может иметь отношения к процессу реорганизации путем присоединения. Это обусловлено тем, что при такой форме реорганизации никаких инвестиций не производится. Присоединяемое предприятие просто-напросто ликвидируется. Но если это так, то инвестора в данном случае нет, и говорить о нем неправомерно.

Кроме того, в п. 8.1 говорится о построчном сложении аналогичных статей баланса присоединяемого предприятия и предприятия, к которому осуществляется присоединение. Но как поступить в таком случае в отношении уставного фонда присоединяемого предприятия? Простое слияние уставных капиталов здесь вряд ли возможно. В любом случае потребуются корректировка учредительных документов, изменение долей в имуществе предприятия, к которому осуществляется присоединение. При этом не следует сбрасывать со счетов тот факт, что собственником имущества реорганизуемого предприятия будет являться само общество, а не его учредители (кроме случая, когда в результате реорганизации будет создано унитарное предприятие).

Кстати, предложенный вариант построчного сложения при реорганизации аналогичных статей баланса в определенной степени противоречит п. 7 рассматриваемой Инструкции. Дело в том, что построчное сложение предполагает объединение, в том числе, и источников собственных средств. Однако в названном выше пункте, где речь идет об учете у инвестора, говорится о том, что "финансовые результаты деятельности и источники собственных средств убыточных сельскохозяйственных организаций закрываются за счет средств добавочного фонда (счет 83 "Добавочный фонд") и прочих фондов и резервов, созданных в соответствии с законодательством и уставом". Не идет ли здесь речь о "свертывании" финансовых результатов убыточного предприятия? И что такое финансовые результаты применительно к бухгалтерскому балансу? Относятся ли к ним доходы и расходы будущих периодов? Не следует ли из приведенной записи, что на счет добавочного фонда должен закрываться и уставный фонд, являющийся составной частью источников собственных средств?

Если данную выдержку из Инструкции понимать буквально, то при присоединении либо при продаже убыточного сельхозпредприятия его убытки следует закрыть, прежде всего, добавочным фондом. Предположим, что в конечном итоге это бухгалтерская запись Д-т 83 – К-т 84. Что касается других источников собственных средств, к которым относится и добавочный фонд, то, с учетом рассматриваемого пункта Инструкции, они также подлежат "закрытию", причем за счет этого же добавочного фонда и других источников собственных средств. Как, а главное, зачем источники собственных средств, к числу которых относится и добавочный фонд, закрывать собственными же источниками? Но даже если предложение реализовать, как

мы сможем при реорганизации построчно объединить источники, из которых после “закрытия”, как предполагается, должен остаться только добавочный фонд? К слову сказать, ни один из собственных источников, кроме непокрытого убытка, формируемого по счету 84, не может быть отрицательным – ни резервный фонд, ни уставный, ни средства целевого финансирования. И если говорить об их закрытии на счет 83, то речь может идти только о бухгалтерских записях Д-т 82 “Резервные фонды”, 80 “Уставный фонд”, 86 “Целевое финансирование” – К-т 83. С учетом изложенного, если руководствоваться пунктом 7 Инструкции, при реорганизации в форме присоединения источники собственных средств приобретаемого предприятия, присоединяемые к источникам собственных средств реорганизуемого предприятия, будут ограничены только добавочным фондом, который и присоединится к добавочному фонду инвестора. Во всяком случае, так следует из норм Инструкции.

Анализируя Инструкцию, особое внимание следует обратить на то, что при расчете чистых активов убыточной сельхозорганизации (п. 5 Инструкции) **“из состава активов и пассивов, принимаемых к расчету, исключаются суммы помощи (в том числе стоимость переданного безвозмездно имущества), оказанной организацией, а также взаимные дебиторская и кредиторская задолженности”**. Во-первых, непонятно, о какой помощи идет речь – то ли о помощи, оказанной самой сельхозорганизацией другим организациям, то ли о помощи, полученной от инвестора. Скорее всего, под оказанной помощью подразумевается все-таки полученная помощь, причем от организации-инвестора. Но почему, спрашивается, такая помощь, в частности безвозмездная, не принимается к расчету? С тем, чтобы не увеличить стоимость чистых активов, исходя из величины которых определяется цена сельхозпредприятия? Для процесса купли-продажи это вполне логично. Но там, где речь идет о реорганизации путем присоединения, такие действия вряд ли оправданы. Можно, правда, говорить о том, что чистые активы определяются только для определения цены предприятия. Но как тогда понимать п. 8.1 Инструкции, в котором однозначно говорится о том, что в учете организации-инвестора и, соответственно, приобретаемого предприятия “суммы безвозмездной помощи, оказанной организацией-инвестором за счет собственных средств”, исключаются при построчном сложении аналогичных статей баланса в случае “реорганизации в форме присоединения имущественного комплекса на основе данных бухгалтерского баланса и передаточного акта”. С нашей точки зрения, предложенный подход по исключению безвозмездной помощи из состава объединяемых статей достаточно сомнителен, труднореализуем, а главное – не имеет смысла. Дело в том, что у инвестора безвозмездная передача за счет собственных средств в учете на момент реорганизации уже не числится (Д-т 92 – К-т 51, 01, 10 и др.). В учете сельхозпредприятия такая помощь отражалась обратной записью Д-т 51, 01, 10 и др. – К-т 92, т.е. идентифицировать ее на уровне передаваемых статей также достаточно проблематично.

В этой связи корректировать передаваемые статьи баланса при реорганизации в форме присоединения на суммы безвозмездной помощи, оказанной организацией-инвестором за счет собственных средств, по нашему мнению, нецелесообразно.

Далее. Купля-продажа предприятия как имущественного комплекса предполагает оформление договора купли-продажи с указанием в договоре цены предприятия. Именно цена покупки и должна рассматриваться как величина инвестиций предприятия-покупателя. Именно поэтому организация-приобретатель и может именоваться инвестором. Именно поэтому предприятие приобретает как имущественный комплекс, а не как “набор” имущества и обязательств “на основании передаточного акта”. А инвестиции, как известно, должны отражаться в учете инвестора на счете 58 “Финансовые вложения”. Но нам, к сожалению, предлагаются принципиально иные подходы.

Если руководствоваться п. 8.2 Инструкции, то мы должны приобретенное имущество и обязательства отразить по дебету/кредиту соответствующих счетов их учета в корреспонденции со счетом 83 “Добавочный фонд”. По сути это означает, что все полученные покупателем активы будут корреспондировать с кредитом счета 83, а обязательства приобретенного предприятия – с дебетом этого счета. Образовавшаяся разница по счету 83 – это в своей основе величина чистых активов приобретенного предприятия или его балансовая стоимость.

Определенная логика в таких действиях есть, поскольку величина собственных источников предприятия-покупателя увеличилась при покупке на величину чистых активов приобретенного предприятия. Но ведь чистые активы – это расчетная величина, характеризующая исключительно стоимость условных (не персонифицированных) активов организации, не обремененных какими-либо обязательствами. Наполнение этих активов в части источников собственных средств может обеспечиваться не только добавочным фондом, но и нераспределенной прибылью, резервными фондами и т.д. При покупке же нам предлагается все источники собственных средств приобретаемого предприятия рассматривать у покупателя как единственный источник, а именно как добавочный фонд. Понятно, что у убыточных предприятий вряд ли имеется нераспределенная прибыль или резервные фонды, созданные за счет этой прибыли. Скорее всего, из собственных источников у них имеется только добавочный фонд в части фонда переоценки основных средств. Однако, как уже отмечалось выше, подходы в отношении учета операций купли-продажи предприятий должны быть идентичными и не зависеть

от того, прибыльно продаваемое предприятие или убыточно. И в случае, если у продаваемого предприятия имелась нераспределенная прибыль, то логично предположить, что она не должна после покупки трансформироваться в добавочный фонд, возможности которого в части его использования существенно меньшие, чем по нераспределенной прибыли.

В целом, сопоставляя предложенные в Инструкции подходы к учету организацией-инвестором операций, связанных с реорганизацией путем присоединения и операций покупки предприятий как имущественных комплексов, следует признать, что в своей основе они идентичны, за исключением двух моментов. Первое отличие заключается в том, что при покупке предприятия осуществляется его оплата (при реорганизации факт продажи не возникает). Другое отличие заключается в изменении наполняемости собственных источников. Если при реорганизации производится простое суммирование составляющих источников собственных средств, хотя это и противоречит п. 7 Инструкции, при покупке все собственные источники приобретаемого предприятия трансформируются, как уже отмечалось, в конечном итоге в добавочный фонд. Налицо явное ущемление возможностей инвестора.

Обратим далее внимание на п. 9 рассматриваемой Инструкции. Согласно этому пункту «сумма причитающейся оплаты в размере, установленном в соответствии с Указом № 280, отражается по дебету счета 83 «Добавочный фонд» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». По мере перечисления суммы выкупа собственнику дебетуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетный счет».

Предложенная корреспонденция (Д-т 83 – К-т 76) предполагает, что источником для покупки предприятия является добавочный фонд покупателя. Однако кто сказал, что в качестве источника покупки должны быть только собственные источники предприятия, причем исключительно добавочный фонд? Насколько известно, таких ограничений в отношении приобретаемого имущества не существует. И если использовать такую бухгалтерскую запись, никакие инвестиции в рассматриваемом случае, несмотря на то, что покупатель называется инвестором, не просматриваются.

Более того, увязывая данную бухгалтерскую запись с записями по покупке предприятия, приведенными в п. 8.2, мы получаем следующее: на стоимость покупки уменьшается в итоге величина добавочного фонда по активам приобретаемого предприятия. Но как быть, если вдруг добавочного фонда не хватит? Должны ли в такой ситуации задействоваться другие источники? Понятно, что тот, кому предписано приобрести убыточное сельхозпредприятие как имущественный комплекс, имеет необходимые источники. Иначе он не был бы определен в качестве инвестора. Но ведь рассматриваемая ситуация — это частный случай. В принципиальном плане подходы в отношении учета операций купли-продажи предприятий должны быть едиными.

С учетом изложенного, расходы по покупке предприятия приводят к «проеданию» источников покупателя и увеличению источников приобретенного предприятия, что в случае слияния их статей, как это предусмотрено Инструкцией, приведет в части расходов на покупку сельхозпредприятия, находящегося в частной собственности, к «нулевому варианту». Ибо то, что покупатель затратит на покупку и отразит по дебету счета 83, у продавца отразится по кредиту счета 83, и после присоединения приобретенного предприятия покупатель вернет себе все обратно. Более того, поскольку величина чистых активов продаваемого предприятия возмещается только частично, покупатель этого предприятия становится собственником, если можно так сказать, дополнительной величины чистых активов. Однако это относится к случаю, когда сельхозорганизация находится в частной собственности и в соответствии с Указом № 280 расчет с такой организацией должен производиться на счет продавца. В случае, когда оплата за приобретаемое предприятие должна перечисляться в республиканский бюджет, что предусмотрено в отношении государственных сельхозорганизаций, у инвестора источники собственных средств после присоединения активов и пассивов увеличатся не на всю величину источников продаваемого предприятия, а на эту величину за минусом суммы платы за сельхозпредприятие.

Как видим, утвержденная Инструкция в своей основе противоречива и никакой ясности не внесла. В этой связи предложим иной порядок учета операций купли-продажи предприятий как имущественных комплексов, основывающийся на нормах действующего законодательства, прежде всего, на нормах Гражданского кодекса, а также на следующих основополагающих выводах.

Первое. Факт покупки предприятия может быть реализован только в отношении унитарного предприятия. Во всех других случаях речь может идти исключительно об отчуждении долей в имуществе юридического лица. Последнее должно касаться, в частности, сельскохозяйственных производственных кооперативов, в которых учредителями являются их пайщики. Иными словами, в классическом варианте сельхозкооперативы, с нашей точки зрения, продаваться не могут. Те денежные средства, которые в соответствии с Указом № 280 должны поступить на счет производственного кооператива, в принципиальном плане являются оплатой долей пайщиков, на которую они могут претендовать. К слову сказать, исходя из норм ГК (статья 64), выходящие из общества участники претендуют на всю величину чистых активов, наработанных на вложенный капитал и приходящихся на их долю, чего не наблюдается при продаже предприятия за 20% стоимости (величины) его чистых активов.

Второе. При покупке предприятия изменяется лишь собственник приобретенного предприятия. Само предприятие как работало, так и продолжает работать. Это означает, что после покупки предприятия его автоматическое присоединение к покупателю не происходит. Купля-продажа и реорганизация путем присоединения – это принципиально разные процессы. Они не исключают друг друга, но сначала должна быть реализована операция купли, а затем уже присоединения (если решение о присоединении будет принято).

Названные особенности, а также тот факт, что цена приобретения предприятия может отличаться от его балансовой стоимости, обуславливают следующие принципиальные особенности в организации учета сделок купли-продажи предприятий.

Приобретая унитарное предприятие как имущественный комплекс, предприятие-покупатель на величину чистых активов, соответствующих балансовой стоимости приобретаемого предприятия, должно произвести бухгалтерскую запись по дебету счета 58 “Финансовые вложения” в корреспонденции со счетом 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”. Кстати, в данном случае приобретателя предприятия уже смело можно называть инвестором, поскольку речь идет о реальных финансовых вложениях в приобретенное предприятие.

На положительную разницу между фактической ценой покупки предприятия и его балансовой стоимостью, соответствующей величине чистых активов, (положительный гудвил) должна производиться запись по дебету счета 97 “Расходы будущих периодов” и кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”.

Необходимость учета положительного гудвила на счете учета расходов будущих периодов предусмотрена, в частности, п. 2 постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 9 июля 2003 г. № 1472 “О внесении изменений и дополнений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 128”.

Перечисление средств за приобретенное предприятие отражается бухгалтерской записью по дебету счета 76 и кредиту счета 51 “Расчетный счет”.

Что касается продаваемого предприятия, то операции продажи его затрагивать не должны, поскольку расчет производится не с предприятием, а с его собственником (физическим или юридическим лицом).

Таков, с нашей точки зрения, общий порядок отражения в учете операций купли-продажи предприятий как имущественных комплексов. При этом, по нашему мнению, он должен быть единым в отношении всех субъектов, независимо от формы собственности (государственная или частная) продаваемых унитарных предприятий, их финансового состояния, осуществляемых видов деятельности.

Вместе с тем субъектам хозяйствования в отношении убыточных сельскохозяйственных предприятий, как уже отмечалось выше, предложены принципиально иные подходы, в соответствии с которыми:

- осуществляется продажа сельскохозяйственных производственных кооперативов как имущественных комплексов;
- расчет за сельхозкооперативы производится не с собственниками, а с самим кооперативом, на счет которого поступает оплата за предприятие;
- при купле-продаже предприятий осуществляется автоматическое присоединение приобретаемого предприятия к предприятию-покупателю (с использованием “перевалочного” счета 83 “Добавочный фонд”).

Что же необходимо сделать, чтобы предпринимаемые меры хоть в малой степени соответствовали нормам ГК. Во-первых, пайщики сельхозкооперативов должны официально отказаться от своих притязаний на долю в имуществе кооператива. Тогда поступившие в счет покупки предприятия денежные средства можно будет рассматривать как целевое финансирование. Во-вторых, следует признать, что при покупке предприятия происходит лишь смена собственника. В этой связи, признав факт покупки сельхозпредприятия, что должно сопровождаться фиксацией инвестиций в приобретенное предприятие у предприятия-покупателя, надо произвести соответствующие изменения в учредительные документы в части смены собственника приобретенного предприятия.

С учетом изложенных выше предложений и особенностей операций купли-продажи убыточных сельскохозяйственных предприятий, оговоренных нормами Указа Президента Республики Беларусь № 280, их учет, с нашей точки зрения, наиболее правильно было бы организовать следующим образом:

Учет у покупателя

Вариант 1 – покупается сельскохозяйственный производственный кооператив, участниками которого являются его пайщики

- **Д-т 58 “Финансовые вложения” – К-т 76 “Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами”** – на покупную стоимость предприятия, соответствующую 20% чистых активов продаваемого предприятия, или (если чистых активов не имеется) – в размере одной базовой величины, установленной в Республике Беларусь на первое число первого месяца квартала, в котором производится продажа предприятия;

• **Д-т 76** “Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами” – **К-т 51** “Расчетный счет” – расчет за приобретенное сельхозпредприятие путем перечисления средств на счет приобретаемого производственного кооператива;

• **Д-т 58** “Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами” – **К-т 98** “Доходы будущих периодов” – на разницу между балансовой стоимостью предприятия, соответствующей величине его чистых активов и его покупной (за минусом НДС) стоимостью (отрицательный гудвил).

Если величина чистых активов сельскохозяйственной организации окажется равной нулю, кроме оговоренной Указом № 280 величины платы за предприятие в размере 1 базовой величины, покупатель должен дополнительно перечислить сумму, с учетом которой величина чистых активов превысит величину уставного фонда.

Данное требование обусловлено нормами Гражданского кодекса и Положения о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденным Декретом Президента Республики Беларусь № 11 от 16.03.1999 г. “Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования”, согласно которым в случае, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее установленного минимального размера уставного фонда, то собственнику необходимо принять меры по увеличению уставного фонда. В противном случае данная организация может быть ликвидирована.

Направление покупателем средств на увеличение чистых активов приобретенного предприятия до объявленной в учредительных документах величины его уставного фонда отражается в учете покупателя следующей записью:

• **Д-т 58** “Финансовые вложения” – **К-т 51** “Расчетный счет” – на сумму средств, перечисляемых сельхозпредприятию для доведения величины его чистых активов до величины уставного фонда.

Вариант 2 – покупается государственное унитарное сельскохозяйственное предприятие

Отражение в учете операций покупки предприятия аналогично приведенному выше варианту, за исключением того, что расчет за приобретенное сельхозпредприятие осуществляется не с самим предприятием, а путем перечисления средств в республиканский бюджет (предприятие находится в республиканской собственности) или бюджет административно-территориальной единицы (предприятие находится в коммунальной собственности).

Учет у продавца

Вариант 1 — продавец — сам сельскохозяйственный производственный кооператив в лице его пайщиков

Если пайщики сельхозпредприятия не претендуют на имущество кооператива, наработанное на их пай, отражение операций в учете кооператива может быть следующим:

• **Д-т 51** “Расчетный счет” – **К-т 86** “Целевое финансирование” – поступление оплаты за продаваемое (передаваемое новому собственнику) предприятие;

• **Д-т 86** “Целевое финансирование” – **К-т 92** “Внереализационные доходы и расходы” – на сумму средств, поступивших в оплату приобретенного предприятия и фактически использованных в целевом порядке на погашение задолженностей сельхозпредприятия или его развитие (по мере использования средств).

Для целей налогообложения сумма средств, поступивших в оплату приобретенного предприятия и фактически использованных в целевом порядке на погашение задолженностей сельхозпредприятия или его развитие (по мере использования средств), должна включаться в состав доходов, не учитываемых при определении облагаемой базы по налогу на прибыль.

Вариант 2 – продавец – собственник (учредитель) унитарного сельскохозяйственного предприятия

Поскольку денежные средства на предприятие не поступают, в учете продаваемого предприятия никаких бухгалтерских записей не производится.

В отношении приобретаемого предприятия осуществляется корректировка учредительных документов в части изменения собственника. При этом организационно правовая форма приобретаемого предприятия не изменяется — оно по-прежнему остается унитарным предприятием.

Доведение величины чистых активов проданного предприятия до объявленной величины ее уставного фонда за счет средств перечисленных новым собственником, если такое увеличение необходимо с учетом норм действующего законодательства, должно отражаться в учете приобретенной организации бухгалтерской записью:

• **Д-т 51** “Расчетный счет” – **К-т 84** “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” – на сумму средств, перечисленных для этого предприятием-покупателем (новым собственником).

С учетом вышеизложенного представляется возможным сделать следующие выводы:

1. Предложенный Министерством финансов Республики Беларусь порядок учета операций купли-продажи убыточных сельскохозяйственных организаций как имущественных комплексов, оговоренный в Инструкции, утвержденной постановлением от 10.11.2004 г. № 162, противоречит отдельным законодательным нормам Республики Беларусь и требует уточнения.

2. Расходы на приобретение предприятия, соответствующие его балансовой стоимости, определяемой, в свою очередь, как величина чистых активов предприятия, т.е. активов, не обремененных какими-либо обязательствами, должны, с нашей точки зрения, отражаться в учете предприятия-покупателя по дебету счета 58 “Финансовые вложения”.

3. Разница между фактической ценой приобретения предприятия и его балансовой стоимостью, именуемая деловой репутацией или гудвиллом, в учете покупателя должна отражаться на счете 97 “Расходы будущих периодов” (если гудвилл положительный) или счете 98 “Доходы будущих периодов” (если гудвилл отрицательный).

Учитывая, что на практике цена приобретения предприятия нередко ниже, чем величина чистых активов, а действующим законодательством, в отличие от норм МСФО, понятие “отрицательный гудвилл” не предусмотрено, представляется необходимым узаконить данное понятие и использовать его при осуществлении операций покупки предприятий как имущественных комплексов.

4. Операции продажи сельхозпредприятий, в частности сельскохозяйственных производственных кооперативов, с учетом норм Указа № 280, предусматривающего перечисление средств от продажи имущественного комплекса по объектам, находящимся в частной собственности, собственникам имущества, должны, с нашей точки зрения, отражаться с использованием счета 86 “Целевое финансирование”. По мере использования средств целевого финансирования счет 86 должен, по нашему мнению, списываться на счет 92 “Внереализационные доходы и расходы”. Для целей налогообложения списываемые суммы не должны включаться в состав доходов от внереализационных операций.

Таковы предлагаемые подходы по учету операций купли-продажи сельхозпредприятий предприятий как имущественных комплексов. Однако окончательное решение по поставленным проблемным вопросам или разъяснение уже принятых и рассмотренных выше нормативных актов – за Минфином Республики Беларусь.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-3.
2. Декрет Президента Республики Беларусь от 16.03.1999 г. № 11 “Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования”.
3. Указ Президента Республики Беларусь от 19.03.2004 г. № 138 “О некоторых мерах по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных организаций и привлечению инвестиций в сельскохозяйственное производство”.
4. Указ Президента Республики Беларусь от 14.06.2004 г. № 280 “О порядке и условиях продажи юридическим лицам предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций”.
5. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 9 июля 2003 г. № 1472 “О внесении изменений и дополнений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 128”.
6. Инструкции о порядке отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций: Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.11.2004 г. № 162.
7. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению. Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89.

ЮРИДИЧЕСКИЕ, БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ДОГОВОРА ЗАЙМА: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

А.В. Яковлева, БГЭУ

На практике часто возникают ситуации, когда предприятию для осуществления текущей финансово-хозяйственной деятельности необходимы дополнительные денежные средства. При этом по каким-либо причинам (отсутствие достаточного обеспечения, длительность процесса заключения кредитного договора, высокие процентные ставки и т.п.) получение кредита в банке затруднительно или просто не выгодно. В этом случае организация может получить такие средства в виде займа от юридических лиц.