

90 «Реализация продукции, работ, услуг»,

91 «Иные доходы и расходы от текущей деятельности»,

92 «Доходы и расходы от инвестиционной и финансовой деятельности».

Использование предложенной нами системы счетов для отражения доходов и расходов позволяет подчеркнуть главенствующие позиции финансового результата от реализации продукции, работ, услуг как основного оценочного показателя и доминирующей составляющей конечного финансового результата. Кроме того, единая классификация доходов и расходов во всех нормативно-правовых актах Республики Беларусь приведет к единообразию бухгалтерского и налогового учета, снизит трудоемкость учетного процесса.

Заключение. Выше изложенное позволяет сделать вывод, что действующая система отражения в бухгалтерском учете и отчетности процесса формирования финансового результата весьма противоречива и усложняет практические аспекты формирования учетной информации. Предложенные нами изменения методологии учета позволят без дополнительных выборов сформировать единые показатели результативности отдельных видов деятельности и организации в целом, необходимые для исчисления налогов и объективной оценки результатов предпринимательской деятельности субъектов хозяйствования.

РЕОРГАНИЗАЦИЯ ЧУП С ИНОСТРАННЫМИ ИНВЕСТИЦИЯМИ В ООО: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ПЕРЕДАЧИ ИМУЩЕСТВА, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

*С.Л. Коротаев, д.э.н., профессор БГЭУ,
директор ЗАО «АудитКонсульт»*

Резюме. Рассматриваются проблемные вопросы бухгалтерского учета, возникающие при реорганизации путем преобразования частного унитарного предприятия с иностранными инвестициями в общество с ограниченной ответственностью. Исследуются вопросы передачи имущества, обязательств, собственного капитала реорганизуемого унитарного предприятия, а также формирования уставного фонда создаваемого хозяйственного общества.

REORGANIZATION OF PRIVATE UNITARY ENTERPRISE INTO FOREIGN INVESTMENT LIMITED LIABILITY COMPANY: ISSUES OF DISPOSAL OF PROPERTY, LIABILITIES AND EQUITY

*S.L. Korotaev, Dr. habil., Professor of BSEU,
Director of Joint Stock Company «AuditKonsult»*

Abstract. Considered are problematic accounting issues arising from the restructuring by means of transforming private unitary enterprise into foreign investment limited liability company. We investigate the disposal of assets, liabilities, own equity of the reorganized unitary enterprise, and formation of the authorized capital of the established business entity.

ВВЕДЕНИЕ. Как показывает практика, наименее урегулированными вопросами в сфере бухгалтер-

ского учета являются вопросы, связанные с переходом имущественных и обязательствных прав в отношении имущества коммерческих организаций: при купле-продаже предприятия и его частей, при выходе участников из хозяйственного общества, при продаже ими своих долей в уставном фонде, при реорганизации и ликвидации предприятий.

Рассмотрим некоторые из проблемных вопросов, возникших, в частности, при реорганизации частного унитарного предприятия с иностранным капиталом (ИП) в общество с ограниченной ответственностью. При этом исследование проведем применительно к следующей практической ситуации.

В 2001 году было создано иностранное частное производственное унитарное предприятие, в уставный фонд которого был внесен ввезенный из иностранного государства вклад в неденежной форме (деревообрабатывающий станок), прошедший экспертизу достоверности оценки его стоимости в долларах США.

В ноябре 2011 г. в результате реорганизации ИП путем преобразования было создано иностранное общество с ограниченной ответственностью (ИООО).

Участниками ИООО стали учредитель ИП и два иностранных гражданина.

При формировании уставного фонда ИООО учредителем ИП использован его вклад в неденежной форме (деревообрабатывающий станок), принятый на баланс ИООО в соответствии с передаточным актом.

1) Необходимо ли было проводить в 2010 году повторно экспертизу достоверности оценки стоимости неденежного вклада, ранее вносившегося в уставный фонд ИП?

2) Каковы особенности формирования уставного фонда ИООО за счет средств ИП?

3) Как правильно пересчитать уставный фонд ИООО в белорусские рубли и определить курсовую разницу по неденежному вкладу ИП?

4) Как следовало отразить в бухгалтерском учете передачу активов и пассивов ИП создаваемому в результате реорганизации ИООО?

ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ. Для ответа на поставленные выше вопросы проанализируем действующие нормативные правовые акты, имеющие отношение к рассматриваемой проблематике.

1. Экспертиза достоверности оценки стоимости неденежного вклада, ранее вносившегося в уставный фонд ИП

В соответствии со ст. 90 Инвестиционного кодекса (далее – ИК) «Реорганизация коммерческой организации с иностранными инвестициями осуществляется по решению ее учредителей (участников), собственника имущества либо органа, уполномоченного на то уставом (учредительным договором для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора) этой организации, в соответствии с законодательством Республики Беларусь» [1].

Согласно п. 5 ст. 54 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК) «при преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (изменение организационно-правовой формы) к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом, за исключением прав и обязанностей, которые не могут принадлежать возникшему юридическому лицу» [2].

При этом передаточный акт, утверждаемый собственником имущества, в соответствии со ст. 55 ГК должен «содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами».

Особо подчеркнем, что при реорганизации путем преобразования создаваемому предприятию по передаточному акту передаются не только активы реорганизуемого предприятия, но и обязательства этого предприятия, а также его собственные источники (собственный капитал), в том числе уставный фонд.

В соответствии со ст. 88 ИК «неденежный вклад иностранного инвестора должен быть ввезен из иностранного государства либо приобретен в Республике Беларусь за иностранную валюту или официальную денежную единицу Республики Беларусь, если они получены в виде причитающейся инвестору прибыли от деятельности созданной с его участием коммерческой организации с иностранными инвестициями, от иной разрешенной деятельности либо путем обмена иностранной валюты в банках Республики Беларусь. Неденежные вклады оцениваются на дату их принятия на баланс коммерческой организации с иностранными инвестициями».

Как следует из поставленного вопроса, уставный фонд ИП, реорганизуемого путем преобразования в ИООО, был в свое время сформирован с учетом требований национального законодательства, а

именно:

был ввезен из иностранного государства;

в отношении ввезенного неденежного вклада была выполнена экспертиза достоверности его стоимости.

В этой связи при реорганизации ИП в ИООО и передаче в уставный фонд ИООО средств сформированного в валюте уставного фонда ИП все вышеназванные требования по формированию уставного фонда иностранного ИООО, установленные ИК, будут соблюдены, поскольку и активы, и обеспечивающие их источники, в том числе уставный фонд ИП, передаются ИООО в порядке правопреемства.

Исходя из этого, повторную экспертизу достоверности оценки стоимости ранее внесенного в уставный фонд ИП неденежного вклада производить, с нашей точки зрения, не следует. Это обусловлено и тем, что в уставный фонд ИООО передается не неденежный вклад ИП, который без сомнения за время его эксплуатации частично или полностью утратил свою стоимость, а сам уставный фонд – как источник, сопровождаемый при реорганизации путем преобразования передачей соответствующих активов, не обремененных на величину передаваемого уставного фонда какими-либо обязательствами перед третьими лицами.

2. Особенности формирования уставного фонда ИООО за счет средств ИП

Особо отметим, что при формировании уставного фонда ИООО путем передачи ему уставного фонда ИП необходимо осуществлять контроль за тем, чтобы передаваемый при реорганизации уставный фонд ИП не превышал величину его чистых активов. В противном случае будет иметь место ситуация, когда передаваемый уставный фонд не будет обеспечиваться в полной мере имуществом, по которому у ИП не имеется обязательств перед третьими лицами. Если при реорганизации величина уставного фонда ИП превышает величину его чистых активов, то сначала должен быть решен вопрос об уменьшении уставного фонда ИП до величины его чистых активов.

В случае если передаваемый размер уставного фонда ИП не сможет «покрыть» величину уставного фонда учредителя ИООО, который был раньше собственником ИП, этот учредитель должен произвести «довнесение» вклада в уставный фонд. В качестве источников увеличения уставного фонда могут, с нашей точки зрения, использоваться собственные источники ИП.

При этом необходимо учитывать следующее.

Если величина собственных источников ИП превышает передаваемую ИООО величину уставного фонда ИП, то получается, что после создания ИООО его новые учредители могут претендовать на часть таких источников, в создании которых они не участвовали (например, при последующем выходе этих учредителей из ИООО). В этой связи при реорганизации ИП его собственнику следует подумать об увеличении своей доли в уставном фонде ИООО за счет наработанных ИП собственных источников. При этом увеличение передаваемой ИООО величины уставного фонда ИП за счет собственных источников ИП должно оговариваться в учредительных документах ИООО, например записью «Участник ИООО собственник ИП «Альфа» формирует уставный фонд ИООО за счет средств сформированного уставного фонда ИП «Альфа» в размере ____ и собственных источников ИП «Альфа» в размере ____».

По нашему мнению, при реорганизации ИП в ИООО наиболее приемлемым вариантом участия собственника ИП в ИООО, исключающим ущемление его интересов, был бы следующий. На момент реорганизации ИП следует произвести расчет величины его чистых активов. В классическом варианте эта величина характеризует балансовую стоимость предприятия. Именно эта величина и должна являться величиной вклада собственника ИП в уставный фонд ИООО.

Нарушения действующего законодательства в части формирования уставного фонда ИООО в данном случае не будет, поскольку, согласно ИК, в качестве вклада могут признаваться и неденежные вклады иностранного инвестора, приобретенные за белорусские рубли, «если они получены в виде причитающейся инвестору прибыли от деятельности созданной с его участием коммерческой организации с иностранными инвестициями».

Приведенная из ИК выдержка позволяет утверждать, что если учредителем ИП получена прибыль от деятельности предприятия, то она может рассматриваться в качестве источника для формирования уставного фонда организации с иностранными инвестициями. При этом неденежный вклад иностранного инвестора, приобретенный за белорусские рубли и обеспеченный полученной от деятельности иностранной организации прибылью, возможно рассматривать как вклад иностранного инвестора.

В силу того, что при реорганизации путем преобразования, как уже отмечалось выше, передаются

как активы, так и обеспечивающие их источники, в том числе собственные источники (собственный капитал), в частности, нераспределенная прибыль, полученные ИП от осуществляемой им деятельности, эти источники и эта прибыль могут выступать в качестве увеличения вклада собственника ИП в уставный фонд ИООО.

Данное утверждение подкрепляется и тем, что наличие собственных источников, показываемых в пассиве баланса, в любом случае означает наличие у организации соответствующих активов, не обремененных обязательствами, которые созданы ИП, являются собственностью учредителя ИП и, соответственно, потенциально могут выступать в качестве вклада в уставный фонд предприятия, создаваемого в результате реорганизации (ИООО).

3. О пересчете уставного фонда ИООО в белорусские рубли и определении курсовой разницы по неденежному вкладу ИП. В соответствии со ст. 88 ИК «Для пересчета уставного фонда и вкладов в него используется официальный курс белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте на день утверждения устава коммерческой организации с иностранными инвестициями (заключения учредительного договора - для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора), а при принятии решения об увеличении уставного фонда коммерческой организации с иностранными инвестициями для пересчета части, на которую увеличен уставный фонд, и дополнительных вкладов, при принятии решения о приобретении юридическим лицом статуса коммерческой организации с иностранными инвестициями для пересчета вкладов в ее уставный фонд - на дату принятия такого решения.

В случае, когда учредитель (участник) коммерческой организации с иностранными инвестициями вносит вклад в уставный фонд этой организации в официальной денежной единице Республики Беларусь либо в иностранной валюте, он обязан учитывать соответственно разницу между официальными курсами белорусского рубля к доллару США либо разницу между кросс-курсами соответствующей иностранной валюты к доллару США, рассчитанными на основании официального курса Национального банка Республики Беларусь на день утверждения устава коммерческой организации с иностранными инвестициями (заключения учредительного договора - для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора) и на день фактического внесения вклада.

Возникающая в результате пересчета суммовая разница зачисляется в резервный фонд коммерческой организации с иностранными инвестициями».

Таковы общие подходы к учету вкладов в уставный фонд коммерческой организации с иностранными инвестициями. Однако для рассматриваемого случая, когда ИП преобразуется в ИООО, с нашей точки зрения, характерны некоторые принципиальные особенности.

В силу того, что уставный фонд ИООО в части вклада собственника реорганизуемого ИП формируется в результате приемки-передачи уставного фонда ИП, пересчет величины этого вклада не производится. Иными словами, уставный фонд ИООО в части вклада собственника ИП (если только не производится увеличение этого вклада) будет числиться в учете ИООО исходя из величины этого вклада в валюте по курсу НБ РБ на дату объявления уставного фонда (утверждения устава) ИП. Никакой курсовой разницы по неденежному вкладу в такой ситуации не образуется, поскольку неденежный вклад в уставный фонд ИООО от ИП не передается. Передается, как уже отмечалось выше, сам уставный фонд ИП.

Что касается курсовой разницы, обусловленной изменением курса НБ РБ на дату объявления уставного фонда (утверждения устава) ИП и дату фактического внесения неденежного вклада в уставный фонд ИП его учредителем, то эта разница, отраженная в соответствии с законодательством в учете ИП на счете 82 «Резервный фонд», при реорганизации ИП передается ИООО и в итоге также должна отражаться в учете ИООО на счете 82 «Резервный фонд».

Что касается вкладов в уставный фонд ИООО от физических лиц, то в учете ИООО объявленная величина их валютных вкладов должна отражаться по курсу НБ РБ на дату подписания учредительных документов, а фактические вклады в уставный фонд – на дату их фактического внесения. Образующиеся при этом курсовые разницы, как это предусмотрено ст. 88 ИК и п.п. 1.2.3 п. 1 Декрета Президента Республики Беларусь № 15 от 30.06.2000 г. «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 28.01.2010) [3], относятся на увеличение или уменьшение резервного фонда.

Как результат, уставный фонд ИООО, объявленный в валюте, должен отражаться в учете ИООО: в отношении вклада собственника ИП (величины уставного фонда ИП, передаваемой ИООО по пере-

даточному акту) – по курсу НБ РБ на дату объявления уставного фонда ИП (утверждения устава ИП);

в отношении вклада других учредителей ИООО – по курсу НБ РБ на дату объявления уставного фонда ИООО (дату заключения учредительного договора).

Если объявленная величина вклада собственника ИП в уставный фонд ИООО превышает величину уставного фонда ИП, передаваемую ИООО, то указанная разница должна отражаться в учете ИООО по курсу НБ РБ на дату подписания учредительных документов ИООО. «Наполнение» этой разницы должно производиться за счет:

а) дополнительных вкладов собственника ИП

либо

б) за счет собственных источников ИП.

4. Отражение в бухгалтерском учете передачи активов и пассивов ИП создаваемому в результате реорганизации ИООО

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций, обусловленных реорганизацией путем преобразования, действующим законодательством не определен.

По нашему мнению, такие операции в учете участников реорганизации с учетом прекращения деятельности ИП и необходимости передачи имущества ИП создаваемому в результате реорганизации ИООО возможно отразить следующими бухгалтерскими записями [4]:

А) в учете реорганизуемой организации:

- Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Передача активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия»¹ – К-т 01 «Основные средства» (по остаточной стоимости), 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. счетов учета активов – на стоимость передаваемых активов;

- Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. счетов учета расчетов – К-т 60-спец. субсчет – на величину передаваемой кредиторской задолженности;

- Д-т 99 «Прибыли и убытки» (60-спец. субсчет) – К-т 60-спец. субсчет (99 «Прибыли и убытки») – на величину передаваемых финансовых результатов (прибыли (убытка));

- Д-т 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – К-т 60-спец. субсчет – на величину собственных источников (собственного капитала) реорганизуемой организации;

Б) в учете организации, создаваемой в результате реорганизации путем преобразования:

- Д-т 75 «Расчеты с учредителями» – К-т 80 «Уставный капитал» на величину объявленного уставного фонда организации;

- Д-т 52 «Валютный счет», 01 «Основные средства», 10 «Материалы», др. счетов учета активов – К-т 75 «Расчеты с учредителями» на величину фактически внесенных вкладов в уставный фонд участниками организации, созданной в результате реорганизации путем преобразования (кроме вкладов учредителя реорганизованной организации);

- Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Получение активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия»² – К-т 75 «Расчеты с учредителями» на величину уставного фонда реорганизованной организации;

- Д-т 60-спец. субсчет – К-т 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на величину соответствующих собственных источников (собственного капитала), полученных от реорганизованной организации;

- Д-т 01 «Основные средства» (по остаточной стоимости), 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. счетов учета активов – К-т 60-спец. субсчет – на стоимость полученных активов;

- Д-т 60-спец. субсчет – К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и зай-

¹ Далее субсчет «Передача активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия» именуется «спец. субсчет».

² Далее субсчет «Получение активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия» именуется «спец. субсчет».

мам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. счетов учета расчетов – на величину полученной кредиторской задолженности;

• Д-т 60-специальный субсчет (99 «Прибыли и убытки») – К-т 99 «Прибыли и убытки» (60-специальный субсчет) – на величину полученных финансовых результатов (прибыли (убытка)).

Если в соответствии с учредительным договором объявленная величина вклада в уставный фонд реорганизуемого предприятия, превышающая величину уставного фонда, передаваемого им по передаточному акту предприятию, создаваемому в результате реорганизации, «наполняется» за счет передаваемых собственных источников (собственного капитала), то в учете созданной организации такие операции возможно отразить следующими записями:

Д-т 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т 75 «Расчеты с учредителями» на величину вклада в уставный фонд сверх величины уставного фонда реорганизуемого предприятия, переданной по передаточному акту.

Рассмотрим изложенные выше подходы к порядку отражения в учете операций, обусловленных реорганизацией путем преобразования, на конкретном примере.

ПРИМЕР.

Исходные данные³:

1. Уставный фонд ИП был объявлен в размере 20 тыс. долларов США и формировался за счет неденежного вклада, внесенного иностранным предприятием в форме деревообрабатывающего станка.

2. Курс НБ РБ:

на дату объявления уставного фонда (утверждения устава) ИП – 1000 руб. за 1 доллар США;

на дату фактического внесения вклада в уставный фонд ИП – 1100 руб. за 1 доллар США.

3. На момент преобразования ИП в ИООО по результатам проведенной инвентаризации имущества ИП создаваемому ИООО по передаточному акту⁴ передаются:

активы ИП (основные средства, вложения во внеоборотные активы, материалы, товары, денежные средства, прочие финансовые активы) – на общую сумму 125 млн. руб.;

финансовые обязательства ИП (кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и т.д.) – 70 млн. руб.;

финансовые результаты (прибыль) – 5 млн. руб.;

собственные источники (собственный капитал) ИП – 50 млн. руб., в т.ч.:

- уставный фонд – 20 млн. руб.;

- резервный фонд – 2 млн. руб.;

- добавочный фонд – 18 млн. руб.;

- нераспределенная прибыль – 10 млн. руб.

4. Уставный фонд ИООО, создаваемого в результате реорганизации ИП путем его преобразования, объявлен общим собранием учредителей в размере 70 тыс. долларов США, в т.ч. за счет вкладов:

собственника ИП – 30 тыс. долларов США, в т.ч.:

- 20 тыс. долларов США, внесенных собственником ИП в уставный фонд предприятия в форме деревообрабатывающего станка;

- 10 тыс. долларов США за счет собственных источников (собственного капитала) реорганизуемого ИП;

иностранного гражданина Смита – 30 тыс. долларов США (в денежной форме);

иностранного гражданина Вуда – 10 тыс. долларов США (в денежной форме).

5. Курс НБ РБ:

на дату объявления уставного фонда ИООО (дату заключения учредительного договора) – 3000 руб. за 1 доллар США;

на дату внесения вклада в уставный фонд гражданином Смитом – 3200 руб. за 1 доллар США;

на дату внесения вклада в уставный фонд гражданином Вудом – 3300 руб. за 1 доллар США.

Расчет величины объявленного уставного фонда ИП в белорусских рублях:

$20\,000\text{ USD} \times 1000\text{ руб./USD} = 20\,000\,000\text{ руб.}$

Расчет величины вклада в уставный фонд ИП в белорусских рублях:

³ Все исходные данные условные.

⁴ В примере – в целях упрощения передаваемые активы и пассивы показываются укрупненно. В передаточном акте передаваемые активы и пассивы должны показываться развернуто.

20 000 USD x 1100 руб./ USD = 22 000 000 руб.

Расчет величины объявленного уставного фонда ИООО в белорусских рублях:

20 000 000 руб. + (10 000 USD + 30 000 USD + 10 000 USD) x 3000 руб./USD =
= 170 000 000 руб.

Расчет величины валютных вкладов физических лиц в уставный фонд ИООО в белорусских рублях:
30 000 USD x 3200 руб./USD + 10 000 USD x 3300 руб./USD = 129 000 000 руб.

Расчет суммы курсовых разниц по валютным вкладам физических в уставный фонд ИООО:
129 000 000 руб. – 120 000 000 руб. = 9 000 000 руб.

Расчет величины вклада в уставный фонд ИООО за счет собственных источников (собственного капитала) ИП в белорусских рублях:

10 000 USD x 3000 руб./ USD = 30 000 000 руб.

Расчет величины вкладов в уставный фонд ИООО в белорусских рублях:

129 000 000 руб. + 20 000 000 руб. + 30 000 000 руб. = 179 000 000 руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
Учет в ИП				
а) при объявлении и формировании уставного фонда				
1	Объявление уставного фонда ИП	75	80	20 000
2	Внесение вклада в уставный фонд ИП	01	75	22 000
3	Курсовая разница по операциям, связанным с формированием уставного фонда ИП в валюте	75	82	2 000
б) при реорганизации ИП путем преобразования в ИООО				
4	Передача активов ИП созданному ИООО	60/спец. субсч.	01, 08, 10, 41, 51, 62 и др.	125 000
5	Передача финансовых обязательств ИП созданному ИООО	60, 66, 67, 76 и др.	60/спец. субсч.	70 000
6	Передача финансовых результатов (прибыли) ИП созданному ИООО	99	60/спец. субсч.	5 000
7	Передача собственных источников (собственного капитала) ИП созданному ИООО, всего			50 000
7.1	уставный фонд	80	60/спец. субсч.	20 000
7.2	резервный фонд	82		2 000
7.3	добавочный фонд	83		18 000
7.4	нераспределенная прибыль	84		10 000
Учет в ИООО				
1	Объявление уставного фонда ИООО	75	80	170 000
2	Получение активов от ИП	01, 08, 10, 41, 51, 62 и др.	60/спец. субсч.	125 000
3	Получение финансовых обязательств от ИП	60/спец. субсч.	60, 66, 67, 76 и др.	70 000
4	Получение финансового результата от ИП (прибыли)	60/спец. субсч.	99	5 000
5	Получение вклада в уставный фонд ИООО от ИП	60/спец. субсч.	75	20 000
6	Получение собственных источников (собственного капитала) от ИП (без уставного фонда), всего			30 000
6.1	резервный фонд	60/спец. субсч.	82	2 000
6.2	добавочный фонд		83	18 000
6.3	нераспределенная прибыль		84	10 000
7	Направление в уставный фонд ИООО полученных от ИП собственных источников (собственного капитала)			30 000
7.1	резервный фонд	82	75	2 000
7.2	добавочный фонд	83		18 000
7.3	нераспределенная прибыль	84		10 000
8	Внесение вклада в уставный фонд ИООО Смитом	52	75	96 000
9	Внесение вклада в уставный фонд ИООО Вудом	52	75	33 000
10	Курсовая разница по операциям, связанным с формированием уставного фонда ИООО в валюте	75	82	9 000

Обратим внимание, что формирование уставного фонда ИООО за счет собственных источников, полученных от ИП, производится со счетов учета этих источников. Это обусловлено, в частности, тем, что не вся сумма этих источников может быть направлена на увеличение доли собственника ИП в уставном фонде ИООО.

В заключение особое внимание обратим и на то обстоятельство, что при реорганизации путем преобразования ранее действующее УП ликвидируется, в связи с чем оно не может выступать учредителем создаваемого в результате реорганизации нового предприятия. Таким учредителем может выступать только собственник УП, являющийся одновременно и собственником имущества этого УП.

ВЫВОДЫ. С учетом изложенного по существу обозначенных выше проблемных вопросов, возникающих при преобразовании ЧУП с иностранными инвестициями в ООО, считаем возможным сделать следующие выводы:

1. Повторную экспертизу достоверности оценки стоимости ранее внесенного в уставный фонд ИП неденежного вклада при реорганизации ИП в ИООО производить не требуется, поскольку при реорганизации в уставный фонд ИООО передается не ранее внесенное в уставный фонд ИП имущество, а сам уставный фонд ИП (как источник).

2. При реорганизации ИП в ИООО образуемому ИООО может передаваться вклад этого собственника в уставный фонд ИП.

Если величина чистых активов ИП меньше, чем объявленная величина вклада собственника ИП в уставный фонд ИООО, то собственник ИП, которое в результате реорганизации прекращает свою деятельность, должен произвести дополнительные взносы в уставный фонд ИООО.

Если величина чистых активов ИП больше, чем величина вклада собственника ИП в уставный фонд ИП, то в качестве вклада собственника ИП в уставный фонд ИООО может быть объявлена и передана величина собственного капитала ИП.

3. При реорганизации ИП в ИООО и передаче имущества от ИП в ИООО уставный фонд ИООО в части вклада собственника ИП (если только не производится увеличение этого вклада) будет числиться в учете ИООО исходя из величины этого вклада в валюте по курсу НБ РБ на дату объявления уставного фонда ИП.

Курсовой разницы по неденежному вкладу в такой ситуации не образуется, поскольку неденежный вклад в уставный фонд ИООО от ИП не передается. Передается, как уже отмечалось выше, сам уставный фонд ИП.

4. Передачу имущества, обязательств и собственного капитала ИП (в т.ч. уставного фонда ИП) создаваемому в результате реорганизации ИООО целесообразно, с нашей точки зрения, отражать с использованием промежуточных счетов:

у передающей стороны – счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Передача активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия»;

у принимающей стороны – счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Получение активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия».

5. У создаваемого при реорганизации ИООО полученный им уставный фонд ИП, являющийся вкладом собственника в уставный фонд ИООО, следует отразить по дебету счета 60 «Расчеты с по-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инвестиционный кодекс Республики Беларусь от 22 июня 2001 г. № 37-З : принят Палатой представителей 30.05.2001 г., одобрен Советом Республики 8.06.2001 г. (в ред. от 09.11.2009 г. № 55-З) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

2. Гражданский Кодекс Республики Беларусь от 7 дек. 1998 г. № 218-З: Принят Палатой представителей 28.10.1998 г., одобрен Советом Республики 19.11.1998 г. (в ред. от 13.07.2012 г., с изм. от 28.08.2012) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

3. О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов в иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц : Декрет Президента Респ. Беларусь, 30 июня 2000 г., № 15 (в ред. от 28.01.2010) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

4. Коротаев, С.Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики: Монография. – Мн.: Изд. центр БГУ, 2005. – 326 с.

ставщиками и подрядчиками» субсчет «Получение активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Вклад бывшего собственника ИП в уставный фонд ИООО может быть увеличен за счет переданных ИООО (через счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Получение активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия») собственных источников ИП, а также дополнительных взносов участника.

6. В перспективе представляется целесообразным подготовить и утвердить нормативный правовой акт, который бы однозначно регламентировал вопросы бухгалтерского учета передачи имущества, обязательств и собственного капитала организаций при их реорганизации путем выделения, разделения, слияния, присоединения и преобразования.

РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПРОЦЕССЕ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ СРЕДЫ СБАЛАНСИРОВАННОГО УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

Т.М.Одинцова, кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой учета и аудита, Севастопольский национальный технический университет

Аннотация. В статье рассматриваются перспективы и направления развития бухгалтерского учета в условиях экономики знаний, и определяется его роль в формировании информационной среды сбалансированного устойчивого развития предприятий.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, виды учета, метод учета, сбалансированное устойчивое развитие, информационная среда

THE ROLE OF ACCOUNTING IN PROSES OF THE INFORMATIONAL ENVIRONMENT BY BALANCED SUSTAINABLE DEVELOPMENT

T.M.Odintsova, PhD, an associated professor, the head of the chair of accounting and audit, Sevastopol National Technical University

Abstract. The article deals with the perspectives and directions of the accounting development in the conditions of the knowledge economics, and determination of its role in the creating information environment of enterprises balanced sustainable development.

Keywords: accounting, types of accounting, the accounting methods, balanced and sustainable development, information environment

Введение. Глобальные изменения, происходящие в общественной и экономической жизни в последние десятилетия, затронули, безусловно, и бухгалтерский учет.

В последнее время большинством ведущих ученых в области учета стран постсоветского пространства, в том числе Российской Федерации и Украины, на страницах научных изданий достаточно активно обсуждаются перспективы развития бухгалтерского учета как науки и практической деятельности. В числе актуальных вопросов - подходы к теории бухгалтерского учета, его роли в формировании информационной среды, отвечающей требованиям современной экономической жизни, и позиционирования в системе поддержки принятия решений.

То, что в последние десятилетия бухгалтерский учет как научная дисциплина переживает этап переосмысления своей роли в формировании информационной среды и управлении экономическими процессами, подтверждает значительное количество исследований и публикаций, как зарубежных, так и отечественных ученых, посвященных вопросам теории учета, его парадигм и концепций, современной роли и требований к информационному продукту. Среди исследований зарубежных авторов можно, в частности, выделить работы Р.К. Элиота, Р. Экклза, С. Дипиазы, Б. Лева, Р.А. Хауэлла, в числе разработок украинских ученых - труды С. Ф. Голова, М.С. Пушкаря, В.М. Жука, С.Ф. Легенчука, Н.М. Малюги, Ю.А. Вериги, С.М. Деньги и других.

Основная часть. Большинство авторов подчеркивается необходимость наполнения содержания учетной информации теми данными и показателями, которые представляют реальный интерес для