

Учет отдельных видов обязательств

В целях приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО проводится работа по ее реформированию. Одним из направлений реформирования является совершенствование нормативного правового регулирования, которое заключается не только в создании нормативной базы бухучета, но и в обновлении законодательных актов в области гражданского права, включая законы об организациях различных организационно-правовых форм, финансового и налогового права и др.

Отдельно ставится задача о методическом обеспечении реформирования бухучета путем создания методических указаний, инструкций, комментариев. Ключевым элементом реформирования является разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухучету и внедрение их в практику.

Одним из таких положений является Типовой план счетов и Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденные постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50).

Целью его введения является Государственная программа перехода на международные стандарты бухучета в Беларуси, принятая постановлением Совмина от 04.05.1998 № 694 с дополнениями, внесенными постановлением Совмина № 922 от 09.07.2003.

Основными факторами, предопределяющими необходимость пересмотра ранее действующего Типового плана счетов бухучета, явилось появление новых хозяйственных операций, возникших в связи с переходом экономики на рыночные отношения и внедрение в Республике Беларусь требований МСФО.

Однако и в действующей Инструкции № 50 не всегда соблюдается изначальная логика отражения операций на счетах. В частности, это касается учета операций по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Суть этой ошибки заключается в следующем. В условиях перехода к рыночной экономике появились новые организационные формы хозяйственной деятельности, такие как открытые и закрытые акционерные общества, формирующие свой уставный фонд за счет акций, приобретенных акционерами. В таких обществах доход на вложенный капитал выплачивается акционерам в виде дивидендов, представляющих собой часть чистой прибыли, распределенной между акционерами пропорционально номинальной стоимости акций, принадлежащих каждому из них.

Акционерное общество может выплачивать промежуточные и окончательные дивиденды до подведения итогов работы в отчетном году, за каждый квартал или полугодие. Окончательные дивиденды объявляют и выплачивают по результатам работы отчетного года.

В практике работы таких организаций достаточно часто встречаются ситуации, когда в число учредителей (акционеров) входят и сотрудники данной организации, работающие по трудовому договору (контракту). В таких случаях физическое лицо в данной организации получает два вида доходов – заработную плату и дивиденды по принадлежащим ему акциям. Совершенно очевидно, что и с экономической, и с юридической точки зрения между этими двумя видами доходов нет ничего общего, кроме того, что их получатель – одно и то же физическое лицо. В первом случае оно выступает в роли наемного работника, а во втором – в роли учредителя, собственника. Различны и источники этих доходов – себестоимость продукции в первом случае и нераспределенная прибыль во втором.

Эти классификации видов дохода должны четко понимать разработчики инструкций и соответствующим образом прописывать правила их отражения на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Однако это не всегда соблюдается. Так, в соответствии с Инструкцией № 50, на счете 70 отражается информация о расчетах с работниками организаций по оплате труда, а также по выплате им дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации. Что касается отражения на этом счете расчетов по заработной плате, премиям, пособиям и т.п., вопросов не возникает, так как данный счет введен для учета таких операций. Вопрос возникает о правомерности отражения на этом счете выплат по доходам от участия в уставном фонде организации и выплат по ценным бумагам данной организации. Суть вопроса заключается в следующем. В Инструкции № 50 указано, что по кредиту счета 70 наряду с начисленной заработной платой, отражаются суммы

начисленных доходов от участия в уставном фонде организации в корреспонденции с дебетом счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», но только учредителям, работающим в данной организации.

Что касается расчетов по выплате дивидендов учредителям, не состоящим в штате организации, учет ведется на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов».

Само название счета 70 предполагает, что на нем необходимо отражать общую сумму средств в денежной и натуральной формах, распределяемых между работниками организации в соответствии с количеством и качеством их труда, а также компенсации, связанные с условиями труда (ст. 57 ТК РФ). К общей сумме оплаты труда принято относить заработную плату за фактически выполненную работу, выплаты стимулирующего характера, компенсации, связанные с режимом работы и условиями труда, оплату неотработанного времени в соответствии с законодательством о труде и коллективными договорами. Кроме того, существуют различные доплаты и выплаты, не включаемые в фонд оплаты труда, но увеличивающие доходы работников организации. К таким доплатам и выплатам относят материальную помощь, дивиденды и проценты по акциям, трудовые и социальные льготы, компенсационные выплаты в связи с повышением цен, надбавки к пенсиям и др. Это подтверждается формой отчетности 6-Т, утвержденной постановлением Национального статистического комитета РФ 28.08.2012 № 132, где указано, что не включаются в состав фонда заработной платы, а показываются в отчете отдельно доходы, полученные работниками организации в виде сумм, начисленных к выплате по акциям и вкладам членов трудового коллектива в имущество организации (дивиденды, проценты, выплаты по долевым паям и т. д.).

Отражение данной операции в соответствии с Инструкцией № 50 по кредиту счета 70 не только искажает экономическое содержание показателя, формируемого на счете, но и значительно усложняет работу бухгалтера. Прежде всего, согласно Приложению 2 к постановлению Минтруда и соцзащиты 10.04.2005 № 47 п. 5.31 «доходы по акциям и другие доходы от участия работников в собственности организации (дивиденды, проценты, выплаты по долевым паям) при исчислении среднего заработка не учитываются и от этих видов доходов не производятся отчисления в Фонд социальной защиты на-

селения». Следовательно, при расчете отчислений в этот фонд бухгалтеру необходимо в каждом конкретном случае вычитать дивиденды с начисленной суммы заработной платы работникам данной организации, что требует дополнительной работы. Аналогичные вычеты необходимо производить и при исчислении средней заработной платы каждому работнику, учредителю данной организации при расчете заработной платы за отпуск, оплате по листку нетрудоспособности, так как эти суммы не включаются в средний заработок.

В Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Минфина от 31.10.2011 № 111, при составлении бухгалтерского баланса (форма №1), суммы невыплаченных дивидендов, начисленных работникам данной организации и отраженные по кредиту счета 70 из аналогичного названия статьи, исключаются и присоединяются к статье «Краткосрочная кредиторская задолженность собственнику имущества». Согласно Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности по этой статье показывается кредиторская задолженность перед собственником имущества (учредителями, участниками), учитываемая на счетах 75 «Расчеты с учредителями», 70, что еще раз подтверждает ошибочность отнесения их на счет 70.

Об экономической несовместимости этих доходов с заработной платой свидетельствует и действующий порядок налогообложения указанных выплат. В соответствии с Инструкцией по исчислению подоходного налога дивиденды по акциям, а также доходы, получаемые при распределении прибыли (дохода) юридического лица, в том числе в виде процентов на вклады физических лиц в уставный фонд, облагаются налогом по ставке 15% независимо от суммы начисленного дохода. Начисленная заработная плата облагается налогом по ставке 12%.

Кроме того, в деятельности акционерного общества может сложиться такая ситуация, когда по результатам работы за год оно не заработало достаточно прибыли для выплаты дивидендов. В этом случае дивиденды на обыкновенные акции не выплачивают, но даже в такой ситуации общество обязано выплатить дивиденды на привилегированные акции. Если законодательство позволяет, а устав акционерного общества предусматривает, то при недостаточности прибыли на эти цели используют средства резервного фонда. В таком случае составляется запись по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту

счета 70 или 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов». Однако в Инструкции № 50 такая запись не предусмотрена.

Считаем, что в Инструкцию № 50 целесообразно внести изменения, связанные с учетом расчетов по дивидендам и аналогичным доходам физических лиц следующего порядка. Все начисляемые дивиденды, в том числе и учредителям, работающим в данной организации, следует отражать только на счете 75, субсчет 2. Тем более, что современная система аналитического учета позволяет каждой организации по данному счету и субсчетам самостоятельно выделять классификационные группы и подгруппы из состава учредителей (участников) и любая необходимая информация, в том числе и по начисленным и выплаченным до-

ходам (дивидендам) физическим лицам, работающим в данной организации, может быть получена системным путем по соответствующим группировочным признакам.

Такие изменения в Инструкцию № 50, на наш взгляд, восстановят подлинный экономический смысл двух базовых понятий в экономике – заработная плата и доходы по инвестициям, что особенно важно в условиях перехода системы бухгалтерского учета на международные стандарты. В определенной мере произойдет и некоторое упрощение системы технических расчетов и бухучета оплаты труда.

КЛАРА СНИТКО,
к.э.н., доцент БГЭУ

Исчисление НДС при передаче основных средств в безвозмездное пользование

В целях увеличения реализации продукции собственного производства организация передала основные средства в безвозмездное пользование торговым организациям. В 2013 году производится исчисление НДС на себестоимость данной услуги (Д-т 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам»). Следовало ли исчислять НДС при передаче основных средств в безвозмездное пользование торговым организациям? Если нет, какие исправления нужно внести в данные бухгалтерского и налогового учета?

Нет, не следовало.

В соответствии с подп. 2.21 п. 2 ст. 93 НК обороты по передаче имущества в безвозмездное пользование не признаются объектами налогообложения НДС.

Следовательно, возникающие у организации (ссудодателя) расходы, связанные с передачей основных средств по договору безвозмездного пользования (ссуды) (амортизация и др.), не облагаются НДС.

Необходимо отметить, что данная норма введена в НК Законом РБ от 15.10.2010 № 174-З «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Республики Беларусь» с 01.01.2011.

Поскольку организация излишне исчислила НДС, ей необходимо:

- внести исправления в данные бухгалтерского учета за 2013 год;
- внести исправления в данные налоговой декларации по НДС, представляемой за очередной отчет-

ный период текущего налогового периода;

- в случае наличия рассматриваемых операций в прошлые годы, внести исправления в данные бухгалтерского учета за 2011–2012 годы;

- в случае наличия рассматриваемых операций в прошлые годы, внести исправления в данные налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль за 2011–2012 года.

Исправления в данные бухгалтерского учета вносятся в соответствии с требованиями Инструкции о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок, утвержденной постановлением Минфина от 29.06.2005 № 83 (далее – Инструкция № 83).

Внесение исправлений в бухгалтерский учет оформляется бухгалтерской справкой-расчетом, которая должна содержать следующие обязательные реквизиты:

дату составления;