

Вместе с тем полагаем, что формирование резервного фонда за счет нераспределенной прибыли на цели осуществления выплат работникам в случае экономической несостоятельности (банкротства) либо ликвидации организаций ведет к необоснованному отвлечению на длительный период нераспределенной прибыли в отношении событий, которые имеют мало вероятностный характер.

4. Учитывая переход с 01.01.2012 г. на новый Типовой план счетов бухгалтерского учета, допускающий использование нераспределенной прибыли только на выплату дивидендов учредителям (собственникам), представляется целесообразным отменить действие Положения № 605, предусматривающего, в конечном счете, выплаты работникам организации за счет ее нераспределенной прибыли.

Одновременно, учитывая отсутствие практической значимости создаваемого резервного фонда, представляется целесообразным отменить ст. 76 ТК, также предусматривающей создание резервного фонда в порядке, определяемом Правительством Республики Беларусь.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Положение о резервном фонде заработной платы: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь, 28.04.2000 г., № 605.
2. Трудовой кодекс Республики Беларусь от 26.07.1999 № 296-3: принят Палатой представителей 08.06.1999 г., одобрен Советом Республики 30.06.1999 г.
3. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 29.06.2011 г., № 50.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30.09.2011 г., № 102.
5. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий: утв. приказом Мин-ва финансов СССР, 01.11.1991 г., № 56 (утратила силу с 01.01.2004 г.).

BACKUP PAYROLL: LEGAL AND ACCOUNTING ASPECTS OF FORMING AND USE

Korotayev S.L., Doctor of Economics, Professor, Director of auditing company «AuditConsult»

Annotation. The article deals with topical and problematic issues of the use of the reserve wage Fund, the formation of which is mandatory under the current legislation of the Republic of Belarus. The inexpediency of the formation of such a reserve is substantiated.

Keywords: payroll reserve Fund, retained earnings, calculations with the staff, guarantee and compensation payments, accounting.

УДК 657.375.6

МСФО: НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО ЭЛЕМЕНТАМ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПРИ СЛИЯНИЯХ И ПОГЛОЩЕНИЯХ

Евдокимович А. А., ACCA DipIFR, аудитор, директор по аудиту ООО «РСМ Бел Аудит»

Аннотация. Согласно пункту 15 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» на дату приобретения покупатель должен классифицировать или обозначить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства соответствующим образом с целью последующего применения других МСФО (IFRS). В свою очередь, одна из целей МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» является определение принципов представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности в тех случаях, когда организация контролирует одну или несколько других организаций. В статье автором подробно рассматривается вопрос раскрытия информации об учетной политике при слияниях и поглощениях (M&A).

Ключевые слова: свободные балансы (концернов, объединений).

Введение. В настоящее время отсутствует как синтетическая, так и аналитическая информация, агрегируемая посредством бухгалтерского учета, которая способна выступить информационной базой и стать действующим инструментом для проведения последующей процедуры консолидации.

В процессе проведения исследования и разработки конкретных форм консолидированной финансовой отчетности, которые бы отвечали требованиям международных стандартов финансовой отчетности и практически имели бы возможность быть составленными и представленными в Республики Беларусь с учетом национального законодательства, можно констатировать следующее. В этой связи представляется необходимым разработать систему синтетического бухгалтерского учета, которая позволит практически реализовать саму идею составления консолидированной финансовой отчетности в соответствии с рекомендациями международных стандартов и существующими белорусскими реалиями [4].

Это позволит оптимизировать процесс составления консолидированной финансовой отчетности и послужит связующим информационным звеном между отчетностями материнской и дочерних компаний, входящих в периметр консолидации.

Методические и методологические основы синтетического учета внутригрупповых доходов и расходов по текущей и прочей деятельности для целей составления отчета о прибылях и убытках.

При составлении консолидированного отчета о прибылях и убытках главным образом ставится задача в исчислении и отражении доходов и расходов организаций, входящих в группу, как единой экономической единицы [2, 3]. Это приводит к тому, что межгрупповая реализация продукции, товаров, работ услуг должна быть исключена из консолидированного отчета, отражающего финансовые результаты группы за отчетный период. Таким образом, в случае если реализация продукции, товаров, работ или услуг происходила между организациями, входящими в группу, и на конец отчетного периода они были реализованы в полном или частичном объеме третьей стороне, то возникает показатель «Нереализованная прибыль», который должен быть исключен из консолидированного отчета о прибылях и убытках и затем соответственно из бухгалтерского баланса.

Типовым Планом счетов бухгалтерского учета для учета доходов и расходов предусмотрены бессальдовые счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» для учета операций по основной деятельности (в соответствии с учредительными документами) и 91 «Прочие доходы и расходы» – для учета доходов и расходов по инвестиционной и финансовой видам деятельности [1]. В этой связи организации корпоративной группы используют их при начислении доходов и расходов, при этом «внутренняя» себестоимость и трансфертная цена в рамках группы компаний и информация о внутригрупповых объемах реализации выпадает из аналитики.

В этой связи, нами предлагается в рамках действующего Плана счетов усовершенствовать аналитику на указанных выше счетах, которая покажет обороты по реализации продукции, товаров, работ, услуг внешним и внутренним контрагентам (таблицы 1 и 2).

Ввиду того, что трансфертная стоимость и себестоимость внутригрупповых продаж, образуются при реализации продукции, товаров, услуг между материнской и дочерними организациями («нисходящие» и «восходящие» продажи), то значительные изменения были внесены в субсчета второго порядка. По хозяйственным операциям с третьими лицами, ассоциированными и совместно контролируемые организациями мы придерживаемся аналитики действующего Плана счетов. Также необходимо отметить, что при реализации данной концепции построения плана счетов, наблюдается своего рода «побочный эффект».

Таблица 1. – Предлагаемая структура и содержание счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Наименование счета	Наименование субсчета первого порядка	Наименование субсчета второго порядка
90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	90/1 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	90/1/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; 90/1/2 «Налог на добавленную стоимость»; 90/1/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; 90/1/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»; 90/1/5 «Управленческие расходы»; 90/1/6 «Расходы на реализацию»; 90/1/7 «Прочие доходы по текущей деятельности»; 90/1/8 «Прочие расходы по текущей деятельности»; 90/1/9 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Продолжение таблицы 1

	90/2 «Внутригрупповые доходы и расходы»	90/2/1 «Трансфертная стоимость»; 90/2/2 «Налог на добавленную трансфертную стоимость»; 90/2/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из трансфертной стоимости от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; 90/2/4 «Себестоимость внутригрупповых продаж»; 90/2/5 «Внутригрупповые управленческие расходы»; 90/2/6 «Расходы на внутригрупповую реализацию»; 90/2/7 «Прочие доходы по текущей внутригрупповой деятельности»; 90/2/8 «Прочие расходы по текущей внутригрупповой деятельности»; 90/2/9 «Прибыль (убыток) от текущей внутригрупповой деятельности».
	90/3 «Доходы и расходы от реализации ассоциированным организациям»	90/1/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; 90/1/2 «Налог на добавленную стоимость»; 90/1/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; 90/1/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»; 90/1/5 «Управленческие расходы»; 90/1/6 «Расходы на реализацию»; 90/1/7 «Прочие доходы по текущей деятельности»; 90/1/8 «Прочие расходы по текущей деятельности»; 90/1/9 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».
	90/4 «Доходы и расходы от реализации совместно контролируемым организациям»	90/1/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; 90/1/2 «Налог на добавленную стоимость»; 90/1/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; 90/1/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»; 90/1/5 «Управленческие расходы»; 90/1/6 «Расходы на реализацию»; 90/1/7 «Прочие доходы по текущей деятельности»; 90/1/8 «Прочие расходы по текущей деятельности»; 90/1/9 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Примечание – собственная разработка.

Таблица 2. – Предлагаемая структура и содержание счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Наименование счета	Наименование субсчета первого порядка	Наименование субсчета второго порядка
91 «Прочие доходы и расходы»	91/1 «Прочие доходы и расходы»	91/1/1 «Прочие доходы»; 91/1/2 «Налог на добавленную стоимость»; 91/1/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»; 91/1/4 «Прочие расходы»; 91/1/5 «Сальдо прочих доходов и расходов».
	91/2 «Прочие внутригрупповые доходы и расходы»	91/2/1 «Прочие внутригрупповые доходы»; 91/2/2 «Налог на добавленную внутригрупповую стоимость»; 91/2/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих внутригрупповых доходов»; 91/2/4 «Прочие внутригрупповые расходы»; 91/2/5 «Сальдо прочих внутригрупповых доходов и расходов».
	91/3 «Прочие доходы и расходы от реализации ассоциированным организациям»	91/3/1 «Прочие доходы»; 91/3/2 «Налог на добавленную стоимость»; 91/3/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»; 91/3/4 «Прочие расходы»; 91/3/5 «Сальдо прочих доходов и расходов».
	91/4 «Прочие доходы и расходы от реализации совместно контролируемым организациям»	91/4/1 «Прочие доходы»; 91/4/2 «Налог на добавленную стоимость»; 91/4/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»; 91/4/4 «Прочие расходы»; 91/4/5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Примечание – собственная разработка.

В МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» содержится требование раскрывать операции со связанными сторонами (закупки или продажи товаров (готовых или

незавершенных); оказание или получение услуг; аренда и прочее) [4]. Такого рода информация может быть получена через отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета (субсчета первого порядка) в разрезе аффилированных и неаффилированных лиц.

Заключение. Таким образом, при завершении отчетного периода, компания подготавливающая к представлению консолидированную финансовую отчетность при получении полной расшифровки по счетам 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы» от организаций, входящих в консолидируемую группу, будет иметь возможность скорректировать итоговые показатели по финансовому результату и выявить активов, которые вошли во внутригрупповой реализационный оборот.

При выявлении конечного финансового результата с учетом всех сделок, которые происходили в течение отчетного периода между материнской организацией и дочерними («нисходящая» реализация), между дочерними и материнской («восходящая» реализация) и третьим сторонам, перед консолидированным налогоплательщиком ставится задача рассчитать налог на прибыль.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. The Business Combinations and Noncontrolling Interests, global edition guide - PricewaterhouseCoopers LLP, 2014.
2. International Financial Reporting Standard 3 "Business Combinations" (IFRS 3) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
3. International Financial Reporting Standard 10 "Consolidated Financial Statements" (IFRS 10) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
4. International Accounting Standard 1 "Presentation of financial statements" (IAS 1) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.

IFRSS: SOME ASPECTS OF THE PREPARATION OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS ON THE ELEMENTS OF INCOME AND EXPENSES IN THE PROFIT AND LOSS STATEMENT IN MERGERS AND ACQUISITIONS

Yeudakimovich Aliaksei, ACCA DipIFR, auditor, Partner on audit RSM Bel Audit Ltd, Postgraduate student «Accounting, analysis and audit in the sectors of the national economy», Belarusian State Economic University

Summary. According to item 15 international Financial Reporting Standard (IFRS) 3 «Business Combinations» at the acquisition date, the acquirer shall classify or designate the Identifiable assets acquired and liabilities assumed as necessary to apply other IFRSs subsequently. In its turn, the one of the objective of International Financial Reporting Standard (IFRS) 10 «Consolidated Financial Statements» is disclosure of accounting policies. In article the author in details consider the issue on disclosure of accounting policies in mergers and acquisitions (M&A).

Key words: available balances (concerns, associations).

УДК 338.1

ИЗМЕРЕНИЕ ИННОВАЦИЙ В ПРОЦЕССЕ АНАЛИЗА ИННОВАЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Сильванович В.И., канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры финансов и бухгалтерского учета УО «Гродненский государственный университет им. Я.Купалы», г. Гродно, Республика Беларусь

Аннотация. Статья посвящена измерению инноваций. Анализируются индикаторы затрат, представленные в Руководстве Фраскати, которые измеряют инвестиции в инновации. Рассматриваются показатели результатов инновационной деятельности, которые классифицируются согласно методологии ОЭСР. Предлагаются потенциальные индикаторы инноваций, которые могут применяться для оценки развития сельскохозяйственных инновационных систем. Дается характеристика мер, направленных на оптимизацию процесса оценки инноваций.

Ключевые слова: инноваций, инновационная деятельность, инновационные системы, научные исследования и разработки, НИОКР, сельское хозяйство.

Введение. Измерение инноваций позволяет оценить эффективность инновационных систем и результативность инновационной политики в отношении к их целям. Это также помогает дать оценку потенциалу стратегических рамок для формирования социально-экономических