

сборник материалов I Международной научной конференции студентов специалитета, бакалавриата и магистратуры (г. Воронеж, 29 ноября 2016 г.) / под ред. С. П. Федосовой ; Воронежский филиал РЭУ им. Г. В. Плеханова. – Воронеж : Издательско-полиграфический центр «Научная книга», 2017. – С. 180 – 185.

50 Минимализация теневого сектора экономики Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.knty.kr.ua/>- Дата доступа: 15.07.2018.

51 Теневой сектор экономики роста. Почему? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.belaruspartisan.by/ekonomich//392525/>. – Дата доступа: 5.06.2018

52 The Shadow Economy in Europe, 2013 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.visaeurope.com/idoc.ashx?docid.../> Date of access: 20.06.2018.

SHADOW ECONOMY: PROBLEMS OF STRUCTURING AND RESTRICTING IN MODERN CONDITIONS

Bokun N., Statistics department, BSEU, Minsk, Belarus

Lobkovich A., economic theory department, BSEU, Minsk, Belarus

Abstract. In the article the methodological approaches to definition and structuring of the shadow economy are considered. Faset classification of the shadow economy appearances by set of different signs (degree of legality cases, character of results, social status of subjects and others) is proposed. State, trends and possibilities of restriction of illegal, hidden and informal economy in Belarus are analysed.

Key words: shadow economy, illegal economy, informal sector, classification, sample, corruption, taxes.

УДК 657

РЕЗЕРВНЫЙ ФОНД ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ: ПРАВОВЫЕ И УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

Коротаяев С.Л., директор ЗАО «АудитКонсульт», д.э.н., профессор

Аннотация. Рассматриваются актуальные и проблемные вопросы использования резервного фонда заработной платы, формирование которого в обязательном порядке предусмотрено действующим законодательством Республики Беларусь. Обосновывается нецелесообразность формирования такого резерва.

Ключевые слова: резервный фонд заработной платы, нераспределенная прибыль, расчеты с персоналом, гарантийные и компенсационные выплаты, бухгалтерский учет.

Правовые аспекты формирования и использования резервного фонда заработной платы

Статьей 76 Трудового кодекса Республики Беларусь [1] (далее - ТК) установлено, что для обеспечения выплаты причитающейся работникам заработной платы, а также предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации, прекращения деятельности филиала, представительства или иного обособленного подразделения организации, расположенных в другой местности, прекращения деятельности индивидуального предпринимателя и в других предусмотренных законодательством случаях наниматели обязаны создавать резервный фонд заработной платы.

Размер резервного фонда, основания, порядок его создания и использования определяются Правительством Республики Беларусь.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28.04.2000 г. № 605 утверждено Положение о резервном фонде заработной платы [2] (далее - Положение № 605), разработанное на основании ст. 76 ТК, которое определяет размер, основания, порядок создания и использования резервного фонда заработной платы.

Источником создания резервного фонда заработной платы является прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет (п. 3 Положения № 605). Отчисления в резервный фонд заработной платы производятся от прибыли отчетного года. В текущем году при наличии прибыли в резервный фонд заработной платы могут производиться авансовые отчисления (п. 4 Положения № 605).

Резервный фонд заработной платы устанавливается в размере до 25% годового фонда заработной платы. Конкретный размер резервного фонда заработной платы, основания, порядок его создания и использования определяются в коллективных договорах (соглашениях) (п. 5 Положения № 605).

Пунктом 7 Положения № 605 предусмотрено, что средства резервного фонда используются на цели, предусмотренные в п. 1 Положения N 605. На иные цели средства резервного фонда могут использоваться только с согласия работников в лице их представительного органа. При этом рекомендуется на основании коллективного договора (соглашения) устанавливать порядок и срок восстановления резервного фонда.

Других нормативных правовых актов и норм, которые бы регламентировали порядок формирования и использования резервного фонда, в настоящее время не имеется.

Рассмотрим далее общие вопросы учета формирования и использования резервного фонда.

Пунктом 65 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 [3] (далее – Инструкция № 50), определено, что для обобщения информации о наличии и движении резервного фонда заработной платы предназначен счет 82 «Резервный капитал».

Отчисления в резервный фонд заработной платы отражаются следующей записью:

Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – К-т счета 82 «Резервный капитал».

Согласно п. 3 Инструкции № 50 организация может уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в типовом плане счетов бухгалтерского учета, исключая или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета.

Таким образом, организация может открыть к счетам 82 «Резервный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отдельные субсчета, например субсчет «Резервный фонд заработной платы».

Что касается порядка бухгалтерского учета использования резервного фонда, то планом счетов он не регламентирован.

В этой связи на практике возникает немало вопросов, в частности:

– каким образом в бухгалтерском учете показать использование в отчетном периоде резервного фонда в качестве источника выплат причитающейся работникам заработной платы?

– каким образом отразить в учете использование резервного фонда на гарантийные и компенсационные выплаты в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации?

Кроме того, на практике возникает, пожалуй, самый принципиальный вопрос: а имеет ли смысл вообще создавать резервный фонд, если его формирование не сопровождается гарантированным его обеспечением соответствующими активами, которые могут использоваться для расчетов с работниками организации?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, рассмотрим некоторые аспекты использования резервного фонда на цели, оговоренные законодательством.

Использование резервного фонда на выплату заработной платы

Как уже отмечалось выше, с учетом ст. 76 ТК и в соответствии с п. 1 Положения № 605 резервный фонд создается, в частности, для обеспечения выплаты причитающейся работникам заработной платы.

С нашей точки зрения, указанный посыл ошибочен. Мы считаем, что при осуществлении текущей хозяйственной деятельности резервный фонд в качестве какого-либо источника для обеспечения выплаты причитающейся работникам заработной платы использоваться не может.

Этот вывод основывается на следующем.

При осуществлении текущей хозяйственной деятельности расходы на выплату причитающейся работникам заработной платы включаются в состав расходов по текущей деятельности и, соответственно, влияют на финансовый результат организации отчетного периода. При этом по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с соответствующими счетами учета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.) формируется задолженность перед работниками по причитающейся им заработной плате за выполненную работу (п. 55 Инструкции № 50, п.п. 8-13 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 [4]).

Реальным источником погашения такой задолженности, числящейся по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», могут при осуществлении хозяйственной деятельности

выступать исключительно активы организации (денежные средства и др.), а не какие-либо ее собственные источники организации.

Использование собственного источника, в том числе и резервного фонда, в качестве источника для формирования задолженности по заработной плате противоречит действующему законодательству, в т.ч. и п. 1 Положения № 605, поскольку, как уже отмечалось выше, резервный фонд создается для **обеспечения** выплат причитающейся работникам заработной платы, а не для формирования задолженности по таким выплатам.

Сделанный нами вывод подтверждается, в частности, и приложениями 45 и 54 к Инструкции № 50, не предусматривающими корреспонденцию счета 82 «Резервный капитал» со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и счетами учета активов.

Как следует из приложения 54 к Инструкции № 50, счет 82 «Резервный капитал» может, помимо других собственных источников (счет 80 «Уставный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»), корреспондировать со счетом 75 «Расчеты с учредителями», однако счет 75 «Расчеты с учредителями» не предназначен для расчетов с работниками по причитающейся им заработной плате.

В этой связи при осуществлении текущей хозяйственной деятельности резервный фонд в качестве какого-либо источника для обеспечения выплаты причитающейся работникам заработной платы использоваться не может и, соответственно, формирование резервного фонда в этих целях не имеет смысла.

Использование резервного фонда на гарантийные и компенсационные выплаты

Рассмотрим далее еще одно направление использования резервного фонда - для обеспечения предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации.

Определенная логика в создании резерва на такие цели есть. Действительно, если при банкротстве и ликвидации организации в отношении ее работников предусмотрены определенные гарантийные и компенсационные выплаты, под эти выплаты должен быть создан и соответствующий источник. В рассматриваемой ситуации – это резервный фонд. К слову сказать, и бухгалтерские записи для этого могут быть определены (хотя они и не предусмотрены Инструкцией № 50):

- Д-т счета 82 «Резервный капитал» - К-т счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму причитающихся работникам выплат при банкротстве (ликвидации) организации *с последующим*:

- Д-т счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 68-4 «Расчеты по подоходному налогу» - на сумму подоходного налога, исчисленного в соответствии с законодательством;

- Д-т счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - К-т счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др. счета учета активов – расчет с работниками организации.

Вместе с тем, по нашему мнению, здесь следует обратить внимание на ряд следующих принципиальных моментов.

Во-первых, применительно к рассматриваемой ситуации резервный фонд создается в период функционирования предприятия, а его использование осуществляется при банкротстве либо при ликвидации организации, которые по факту могут и не состояться, а если и состоятся, то, скорее всего, нескоро. Очевидно, что создание резервного фонда в таком случае означает отвлечение чистой прибыли организации, что вряд ли эффективно с точки зрения учредителей (собственников), распоряжающихся этой чистой прибылью.

Во-вторых, создание фонда не означает, что суммы, необходимые для расчета с работниками, будут в безусловном порядке обеспечены денежными и другими активами, которые могут быть направлены на осуществление таких расчетов.

Это следует, в частности, из п. 6 Положения № 605, согласно которому средства резервного фонда входят в состав денежных средств организации и хранятся на ее расчетном счете, т.е. не выделяются в качестве отдельной статьи, имеющей целевое назначение. К слову сказать, отказ от резервирования денежных средств под создаваемый резервный фонд – это абсолютно правильное решение, поскольку деньги, как известно, должны «работать», т.е. находиться в обороте.

Следует отметить, что создание за счет нераспределенной прибыли каких-либо фондов – это уже пройденный этап. Так, например, в 90-х годах прошлого века, начале XXI века действующее законодательство по бухгалтерскому учету предписывало не только создавать за счет чистой прибыли фонды накопления и фонды потребления, но и осуществлять контроль за их использованием [5], что обеспечивалось соответствующими записями, применение которых в целом ряде случаев, в частности, это касалось фонда накопления, не приводило к изменению величины собственных источников организации. С активизацией процессов гармонизации национальной системы учета с Международными стандартами финансовой отчетности пришло понимание того, что чистой прибылью должны распоряжаться исключительно учредители (собственники). Именно поэтому при принятии в 2011 году нового Типового плана счетов бухгалтерского учета все расходы, источником которых ранее был, например, фонд потребления, стали рассматриваться как текущие расходы, влияющие на финансовый результат. Что касается фонда накопления, то вдруг оказалось, что никакие собственные источники для целей капитальных вложений более не нужны, что такие вложения могут осуществляться за счет свободных денежных средств и, соответственно, надуманная ранее потребность в таком фонде отпала.

Положение № 605, как известно, было принято в 2000 году и с тех пор практически не менялось (за исключением небольшого дополнения, не меняющего его сути, которое было внесено в правовой акт в 2014 году). За эти годы, как отмечалось выше, очень многое в системе учета изменилось, и нормы Положения № 605 уже не соответствуют реалиям сегодняшнего дня.

Как показывает практика аудита, подавляющее число коммерческих организаций резервный фонд заработной платы в настоящее время не создают. И это несмотря на то, что его создание является в соответствии с законодательством обязательным (п. 2 Положения № 605). Более того, каких-либо санкций за это к организациям не применяется. И это, с нашей точки зрения, вполне логично, поскольку распоряжаться чистой прибылью, за счет которой в соответствии с законодательством должен формироваться резервный фонд, должны учредители (собственники). Кроме того, как уже отмечалось выше, создание фонда не гарантирует, что в случае необходимости объявленная величина этого фонда будет обеспечена соответствующими активами, которые могут быть направлены на расчеты с работниками.

Так, например, наличие на момент расчета с работниками резервного фонда при отрицательном значении показателя «нераспределенная прибыль», что равнозначно показателю «непокрытый убыток», свидетельствует о том, что задолженность перед работниками, формируемая в пределах резервного фонда, на самом деле может не обеспечиваться активами организации.

Выводы и предложения. С учетом изложенного выше считаем возможным сделать следующие выводы и предложения:

1. Формирование резервного фонда за счет нераспределенной прибыли организации, во-первых, не изменяет величину собственного капитала организации и, во-вторых, не влияет на величину активов организации, в том числе и на величину денежных средств.

При этом денежные средства под создаваемый резервный фонд не резервируются.

Соответственно, наличие фонда не означает, что он обеспечен средствами для осуществления расчета с работниками по причитающимся им выплатам.

2. Бухгалтерской записи по использованию резервного фонда на выплату причитающейся работнику заработной платы быть не может, поскольку реальным источником таких выплат при осуществлении текущей хозяйственной деятельности являются денежные средства и иные активы, а источником для начисления таких выплат – расходы по текущей деятельности организации.

В этой связи формирование резервного фонда для обеспечения выплаты причитающейся работникам заработной платы не имеет смысла.

3. Использование резервного фонда в его части, предусмотренной для обеспечения предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации, возможно отразить в учете бухгалтерской записью по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», несмотря на то, что такая корреспонденция Инструкцией № 50 не предусмотрена.

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.