

## МЕЖФИЛИАЛЬНЫЕ РАСЧЕТЫ: ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

*С.Л. Коротаев, д-р экон. наук, доц.*

*УО «Белорусский государственный экономический университет»,  
Беларусь*

В соответствии с п. 2 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30.09.2011 г. (далее – Инструкция № 102) [1], «по хозяйственным операциям, совершаемым в пределах одного юридического лица, доходы не признаются». Данная норма, введенная в действие с января 2013 года, принципиально изменила существовавший ранее порядок формирования финансовых результатов филиалами и структурными подразделениями, выделенных в рамках юридического лица на отдельный баланс (далее – филиалы).

Если ранее один филиал оказывал, например, услугу другому филиалу, то для первого стоимость оказанной услуги формировала выручку, а у второго стоимость услуги включалась в затраты. С финансового результата от оказания услуги платился налог на прибыль. В свою очередь, затраты на оплату услуг формировали затратную часть пользователя услуг и, естественно учитывались при формировании им отпускных цен на свою продукцию, работы, услуги, реализуемые на сторону либо другим филиалам юридического лица. Бюджет здесь также не страдал, поскольку пользователь услуг платил налог на прибыль, приходящуюся на стоимость потребленных услуг.

Казалось бы, все хорошо, если бы не одно но: такие действия, с учетом того, что в отпускную стоимость услуг «закладывалась» прибыль, приводили в своей основе к необоснованному росту объемов выполняемых работ, оказываемых услуг, включенных в себестоимость.

Кроме того, определенные сомнения вносил и тот факт, что отпускные цены по оказываемым услугам, выполняемым работам применялись в рамках одного юридического лица, т.е. по факту юридическое лицо – как субъект хозяйствования – осуществляло продажу работ, услуг самому себе. При этом, как известно, купля-продажа товара, работ, услуг должна осуществляться на основе договора купли-продажи, который предполагает наличие разных сторон по сделке. Это, в частности, следует из ст. 424 Гражданского кодекса (далее – ГК) [2], согласно которой «по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать имущество (вещь, товар) в собственность, хозяйственное ведение, оперативное управление ... другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять это имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену)».

Обратим внимание, что в соответствии с названной статьей ГК передаваемый по договору купли-продажи товар должен перейти в собственность, хозяйственное ведение, оперативное управление другой стороне, чего не может быть в рамках одного юридического лица.

Именно по этим причинам, с учетом гармонизации национальной системы учета с МСФО, и были внесены дополнения в п. 2 Инструкции № 102, в соответствии с которыми все филиалы юридических лиц должны передавать друг другу продукцию, товары, работы, услуги по их фактической себестоимости. А это означает необходимость отражения всех расчетов между филиалами с использованием не счетов учета финансовых результатов, как это практикуется до настоящего времени, а счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Вместе с тем реализовать предложенное нововведение достаточно проблематично. Ведь продукция, товары, работы, услуги передаются между подразделениями юридического лица в течение отчетного месяца, а фактическая себестоимость передаваемых активов формируется уже после его окончания.

Следовательно, по окончании отчетного периода должна «выводиться» разница между отпускной ценой активов и их фактической себестоимостью, на которую с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» должна корректироваться стоимость активов, переданных одним филиалом другому и стоимость этих же активов, полученных другим филиалом. При этом не исключается ситуация, при которой получатель актива получит корректировки от передающей стороны уже после того, как сформирует себестоимость отчетного месяца. Очевидно, что в таком случае он будет вынужден произвести корректировку себестоимости уже месяца, следующего за отчетным, что приведет к искажению фактических затрат филиалов по отчетным периодам.

Некоторые подходы к решению исследуемой проблемы были определены письмом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 04.03.2013 г. № 11-1-34/149 «О порядке бухгалтерского учета хозяйственных операций между филиалами юридического лица» [3], в котором предлагаются оригинальные подходы к учету межфилиальных расчетов. В частности, в названном письме предусмотрен учет результатов деятельности филиала в формировании чистой прибыли юридического лица и передача части прибыли от юридического лица ее филиалу.

При всей прогрессивности предложенного подхода следует, вместе с тем, констатировать, что он приемлем только во взаимоотношениях между двумя филиалами. Но как быть, если, например, часть продукта, произведенного в одном филиале, передается второму филиалу, который дорабатывает ее и передает третьему филиалу, третий четвертому и т.д. Реально ли произвести все необходимые корректировки по всей цепочке создания продукта? И даже если реально, то, полагаем, это потребует существенных трудозатрат бухгалтеров и экономистов, несопоставимых с эффектом от полученного результата.

Обозначенная нами проблема межфилиальных расчетов чрезвычайно актуальна.

Дело в том, что филиалы, выделенные на отдельный баланс, как правило, формируют у себя чистую прибыль по осуществляемым ими хозяйственным операциям (реализация продукции, работ, услуг на сторону; оказание услуг, выполнение работ для других филиалов юридического лица и т.п.), часть которой передается в головную структуру, а часть остается у филиала. Очевидно, что в таких усло-

виях филиал заинтересован выполнять работы, оказывать услуги другим филиалам – ведь в этих работах и услугах «заложена» определенная маржа, увеличивающая чистую прибыль филиала.

С отменой данной схемы, а именно с отказом от признания дохода по хозяйственным операциям в пределах одного юридического лица, стимулы для филиалов – в части межфилиальных работ и услуг - пропадают. Действительно, зачем напрягаться и работать без прибыли, если такие же работы и услуги можно выполнить на сторону и получить пусть небольшую, но столь желанную прибыль?

Следует отметить, что рассматриваемая нами проблема затронула крупные хозяйствующие субъекты, имеющие разветвленную филиальную структуру, в частности строительные организации, организации дорожного и жилищно-коммунального хозяйства.

Необходимость соблюдения этими организациями нового порядка межфилиальных расчетов, как показывает практика, кроме необоснованного увеличения трудоемкости работ и падения заинтересованности филиалов в достижении высоких конечных результатов своей хозяйственной деятельности, ведет к следующим последствиям:

- к существенному падению объемов производства организаций, имеющих филиалы, что обуславливается необходимостью работы филиалов с нулевой рентабельностью;

- уменьшению платежей в местные бюджеты, которые в настоящее время уплачиваются от осуществляемой филиалами деятельности по месту их территориального расположения.

Единственно возможный вариант работы в новых условиях, с нашей точки зрения, - это межфилиальные расчеты за передаваемые между филиалами активы по плано-расчетной стоимости без включения в нее прибыли и, соответственно, без последующей корректировки такой стоимости до фактической себестоимости передаваемых активов.

В пользу данного подхода говорит хотя бы то обстоятельство, что фактическая себестоимость реализованной единицы продукции, конкретной работы, услуги – это всегда относительная фактическая себестоимость, поскольку в любом случае часть расходов, включаемых в эту себестоимость, формируется расчетно (накладные расходы, расходы на реализацию и т.п.). Нередко сам субъект хозяйствования устанавливает условный порядок распределения таких расходов по объектам калькулирования в своей учетной политике.

А если это так, то оправдывают ли себя корректировки отпускной стоимости товаров, работ, услуг до их фактической себестоимости? Полагаем, что нет.

Безусловно, плано-расчетная стоимость всегда будет отличаться от фактической себестоимости. Однако если реализовать вариант межфилиальных расчетов, при котором сумма превышения плано-расчетной стоимости над фактическими затратами не будет «выпадать» из-под налогообложения, предлагаемая схема позволит не только предупредить неуплату налогов в бюджет по добавленной стоимости, но и уйти от других негативных последствий, о которых говорилось выше. Ранее уже отмечалось, что в рамках одного юридического лица реали-

зация не возникает и, соответственно, не возникает по рассматриваемым нами операциям объект налогообложения. Вместе с тем, согласно ст. 31 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) [4], реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав могут признаваться также иные операции в случаях, предусмотренных, в частности, актами Президента Республики Беларусь. В этой связи для законодательного урегулирования имеющейся проблемы полагаем необходимым подготовить и принять соответствующий Указ Президента Республики Беларусь, в котором оговорить возможность признания реализации по межфилиальным расчетам.

На практике возможен и более радикальный вариант решения имеющейся проблемы – реорганизация юридических лиц, имеющих филиалы, путем выделения из них этих филиалов в форме дочерних предприятий. При таком подходе будут соблюдены все нормы действующего законодательства, однако он требует существенных временных затрат, обусловленных необходимостью решения целого блока организационных вопросов - регистрации новых юридических лиц, решения вопросов закрепления имущества, учетных, кадровых и иных проблем, имеющих место при реорганизации путем выделения. Кроме того, при такой реорганизации имеется угроза потери управляемости бывшими филиалами, но она легко устранима, если все возможные отрицательные последствия децентрализации для юридического лица, из которого выделяются «дочки», оговорить в учредительных документах.

В принципиальном плане осуществление реорганизации, при которой филиалы получают статус юридического лица, к какой-либо экономии против варианта, применяемого филиалами в настоящее время, не приведет. Это обусловлено тем, что взаимодействие головной структуры (заказчика) и созданных ею дочерних предприятий (подрядчиков) в любом случае предусматривает взаимовыгодные отношения, т.е. отношения, основанные на получении подрядчиком прибыли, что и имеет место в рамках сложившейся схемы межфилиальных расчетов, применяемой, в частности, строительными организациями, а также организациями дорожного и жилищно-коммунального хозяйства по работам и услугам, финансируемым в том числе и за счет средств бюджета.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением Минь вв финансов Респ. Беларусь 30.09.2011 г., № 102 : в ред. от 31.12.2013 г., № 96.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 : в ред. Закона от 05.01.2013 г., № 16-3.
3. О порядке бухгалтерского учета хозяйственных операций между филиалами юридического лица : письмо М-ва архитектуры и строительства Республики Беларусь, 04 марта 2013 г., № 11-1-34/149.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : Закон Респ. Беларусь, 18 дек. 2002 г., № 1668-3 : в ред. Закона от 30.12.2014 г. № 224-3.