

ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЕ РАСЧЕТЫ В ВАЛЮТЕ: ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С.Л. Коротаев, директор аудиторской компании «АудитКонсульт», к.э.н.

Поводом для подготовки настоящей статьи послужил следующий вопрос, поступивший от одного из клиентов аудиторской компании.

Суть вопроса в следующем.

«Нерезидент Республики Беларусь, имеющий представительство на территории республики, осуществляющее хозяйственную деятельность (строительство), передает представительству соответствующие активы.

Поскольку передача активов, имеющих валютную оценку, производится в рамках одного юридического лица, учет таких операций осуществляется с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Подлежат ли валютной переоценке расчеты по выделенным (переданным) представительству активам, т.е. распространяются ли на такие операции действие норм Декрета Президента Республики Беларусь № 15 от 30.06.2000 г. и Инструкции по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27.12.2007 г. № 199?».

Поставленный вопрос чрезвычайно актуален и не имеет однозначного ответа.

В соответствии с подходами Министерства финансов Республики Беларусь, изложенными в отдельных разъяснениях, «кредиторская задолженность, возникающая при расчетах, в том числе учитываемая в бухгалтерском учете представительства по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», подлежит переоценке в порядке, установленном Декретом Президента Республики Беларусь от 30.06.2000 г. № 15».

Принципиально иная позиция обозначена Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь. В разъяснении, направленном МНС в Финансовое управление Мингорисполкома (письмо от 02.04.2010 г. № 4-2-24/10963), констатируется, что поскольку представительства не являются юридическими лицами и, соответственно, при передаче им активов от головной структуры дополнительные обязательства у юридического лица не возникают, по таким операциям, отражаемым на счете 79, «Декрет № 15 применительно к переоценке обязательств не применяется».

Очевидно, что подходы названных выше государственных органов управления прямо противоположны друг другу.

Указанные противоречия обусловлены, в частности, тем, что Декрет Президента Республики Беларусь № 15 от 30.06.2000 г. (в ред. на 28.01.2010 г.) (далее – Декрет № 15) [1] не оговаривает вопросы переоценки задолженности по внутрихозяйственным расчетам.

Так, согласно п.п. 1.1 названного Декрета «переоценка имущества (денежные средства на валютных счетах в банках, в кассах организаций, в пути) и обязательств (дебиторская задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками за товары, работы, услуги; с работниками организации по подотчетным суммам; по расчетам с другими дебиторами; кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками за товары, работы, услуги; с работниками организации по подотчетным суммам; по кредитам банков; займам других организаций; по расчетам с другими кредиторами) в иностранной валюте производится при изменении Национальным банком курсов иностранных валют на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период».

Как видим из норм Декрета № 15, обязательства в иностранной валюте подлежат переоценке. Вместе с тем, исходя из норм Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», обязательства – это «*задолженность организации, которая возникает в результате хозяйственных операций, совершенных до отчетной даты, и погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению капитала*» [2]. Такой однозначный подход в отношении категории «обязательства», причем исключительно в отношении организации, предполагает наличие отношений двух сторон – кредитора и должника (ст. 288-289 Гражданского кодекса (далее – ГК)) [3].

При этом обязательства, обусловленные передачей имущества, необходимостью выполнения работы, уплаты денег и т.п., возникают из договора (п. 2 ст. 288 ГК). В силу того, что юридическое лицо не может заключить договор со своим структурным подразделением (филиалом, представительством и т.п.), обязательства по операциям, связанным с движением активов и пассивов внутри юридического лица, в их традиционном понимании не возникают. Именно данное обстоятельство, по нашему мнению, позволяет говорить о возможностях применения к вопросам учета валютных внутрихозяйственных расчетов особых подходов.

Очевидно, что вопросы учета валютных внутрихозяйственных расчетов не могут не затронуть вопросы формирования финансовых результатов структурных подразделений организаций, выделенных на самостоятельный баланс, и соответственно их налогообложения.

С целью выработки конкретных решений по обозначенной проблеме, рассмотрим ее на конкретных примерах, затрагивающих вопросы внутрихозяйственных расчетов как с резидентами, так и с нерезидентами Республики Беларусь.

При этом, кроме норм названного выше Декрета № 15, при отражении в учете валютных операций будем руководствоваться нормами Инструкции по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27.12.2007 г. № 199 (в ред. постановления от 26.02.2010 г. № 17) (далее – Инструкция № 199) [4], Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению (далее – Типовой план счетов) [5], а также иными нормативными правовыми актами, регламентирующими вопросы учета и налогообложения.

РАСЧЕТЫ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ-РЕЗИДЕНТОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ СО СВОИМИ ФИЛИАЛАМИ, ВЫДЕЛЕННЫМИ НА ОТДЕЛЬНЫЙ БАЛАНС

ПРИМЕР 1 (юридическое лицо-резидент РБ передает неденежные валютные активы своему филиалу, выделенному на отдельный баланс)¹.

1. Юридическое лицо (предприятие «А») приобрело материалы стоимостью 10 тыс. долларов США, которые впоследствии (в месяце приобретения) передает своему филиалу, выделенному на отдельный баланс, для использования в хозяйственной деятельности.

Расчет за материалы с поставщиком произведен предприятием «А» уже после их передачи филиалу.

2. Курс НБ РБ:

- на дату таможенного оформления приобретенных материалов – 2900 руб. за 1 доллар США;
- на дату передачи филиалу – 3000 руб. за 1 доллар США;
- на дату расчетов с поставщиком материалов – 3050 руб. за 1 доллар США.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
<i>Учет на предприятии «А» (головная структура)</i>				
1	Получение материалов от поставщика (10 000 USD x 2 900 руб./ USD = 29 000 000 руб.)	10	60	29 000
2	Передача полученных материалов филиалу	79	10	29 000
3	Расчет с поставщиком материалов (10 000 USD x 3 050 руб./ USD = 30 500 000 руб.)	60	52	30 500
4	Переоценка кредиторской задолженности перед поставщиком (10 000 USD x (3 050 – 2 900) руб./ USD = 1 500 000 руб.)	92	60	1 500
<i>Учет в филиале, выделенном на самостоятельный баланс</i>				
1	Получение материалов от головной структуры	10	79	29 000

Обратим внимание, что в приведенном выше примере переоценка счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» не производилась, поскольку приобретенный материал учитывался в учете головной структуры в белорусских рублях.

Переоценке в установленном порядке подверглась только кредиторская задолженность по полученным материалам, которая числилась за юридическим лицом (его головной структурой).

Несколько иная ситуация возникает в случае, когда филиалу юридического лица перечисляются валютные средства. Отметим, что такая операция возможна исходя из норм Инструкции о порядке совершения валютно-обменных операций с участием юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, утв. постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 28.07.2005 г. № 112 (в ред. постановления от 18.11.2009 г. № 186) [6].

Согласно п. 3.1 названной Инструкции «находящиеся в Республике Беларусь и за ее пределами филиалы и представительства юридических лиц, созданных в соответствии с законодательством Республики Беларусь, с местом нахождения в Республике Беларусь» являются субъектами валютных операций.

¹Здесь и далее во всех примерах цифры условные. – Прим. автора.

ПРИМЕР 2 (юридическое лицо-резидент РБ передает денежные валютные активы своему филиалу, выделенному на отдельный баланс).

1. Юридическое лицо (предприятие «А») перечисляет своему филиалу, выделенному на отдельный баланс, 10 тыс. долларов США.

Указанные средства в месяце, следующем за месяцем их получения, филиал направляет на расчеты с поставщиками материалов.

2. Курс НБ РБ:

- на дату перечисления валюты филиалу – 2900 руб. за 1 доллар США;
- на последний день месяца, в котором филиал получил валюту, – 2950 руб. за 1 доллар США;
- на дату таможенного оформления приобретенных материалов, поступивших в адрес филиала, – 3000 руб. за 1 доллар США;
- на дату расчетов филиала с поставщиком материалов – 3050 руб. за 1 доллар США.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
<i>Учет на предприятии «А» (головная структура)</i>				
1	Перечисление валюты филиалу (10 000 USD x 2 900 руб./ USD = 29 000 000 руб.)	79	52	29 000
<i>Учет в филиале, выделенном на самостоятельный баланс</i>				
1	Получение валюты от головной структуры (10 000 USD x 2 900 руб./ USD = 29 000 000 руб.)	52	79	29 000
2	Переоценка валюты на валютном счете на конец месяца (10 000 USD x (2 950 – 2 900) руб./ USD = 500 000 руб.)	52	92	500
3	Поступление материалов от поставщика (10 000 USD x 3 000 руб./ USD = 30 000 000 руб.)	10	60	30 000
4	Расчет с поставщиком материалов (10 000 USD x 3 050 руб./ USD = 30 500 000 руб.)	60	52	30 500
5	Переоценка кредиторской задолженности перед поставщиком (10 000 USD x (3 050 – 3 000) руб./ USD = 500 000 руб.)	92	60	500

Отметим, что, как и в предыдущем примере, счет учета внутрихозяйственных расчетов, который использовался для передачи валюты филиалу, никакой переоценке не подвергается.

Рассмотрим далее ситуацию, когда головная структура передает представительству валютные средства, которые возвращаются ей по истечении определенного периода.

ПРИМЕР 3 (юридическое лицо-резидент РБ передает денежные валютные активы своему филиалу, а впоследствии получает их обратно).

1. Юридическое лицо (предприятие «А») перечисляет своему филиалу, выделенному на отдельный баланс, 10 тыс. долларов США.

2. В месяце получения валютных средств от головной структуры филиал возвращает их обратно (в такой же сумме).

3. Курс НБ РБ:

- на дату перечисления валюты филиалу – 2900 руб. за 1 доллар США;
- на дату возврата валюты головной структуре – 3000 руб. за 1 доллар США.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	2	3	4	5
<i>Учет на предприятии «А» (головная структура)</i>				
1	Перечисление валюты филиалу (10 000 USD x 2 900 руб./ USD = 29 000 000 руб.)	79	52	29 000
2	Возврат валюты от филиала (10 000 USD x 3 000 руб./ USD = 30 000 000 руб.)	52	79	30 000
3	Переоценка счета учета внутрихозяйственных расчетов (10 000 USD x (3 000 – 2 900) руб./ USD = 1 000 000 руб.)	79	92	1 000

Окончание табл.

1	2	3	4	5
<i>Учет в филиале, выделенном на самостоятельный баланс</i>				
1	Получение валюты от головной структуры (10 000 USD x 2 900 руб./ USD = 29 000 000 руб.)	52	79	29 000
2	Возврат валюты головной структуре (10 000 USD x 3 000 руб./ USD = 30 000 000 руб.)	79	52	30 000
3	Переоценка счета учета внутрихозяйственных расчетов на момент возврата валюты головной структуре (10 000 USD x (3 000 – 2 900) руб./ USD = 1 000 000 руб.)	92	79	1 000

Обратим внимание на то, что в приведенном выше примере мы осуществили переоценку счета учета внутрихозяйственных расчетов на момент возврата валюты головной структуре, отнеся суммы переоценки в дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы». Что касается головной структуры, то счет 79 у нее тоже был переоценен, но суммы переоценки были отнесены в кредит счета 92. Если объединить счет 79 головной структуры и ее филиала, выделенного на самостоятельный баланс, то сальдо по указанному счету будет равно 0, равно как не произойдет изменения в целом по юридическому лицу в части финансового результата по счету 92. В этой связи, по нашему мнению, в рассматриваемом случае переоценка счета 79 имеет в большей мере технический характер. А если это так, то переоценивать указанный счет следует исключительно на дату совершения операции (например, возврата валюты головной структуре), но никак не на последний день отчетного месяца и не на дату изменения курса валюты.

На практике не исключается ситуация, при которой на филиал, в силу того, что он самостоятельно формирует финансовый результат, может быть передана кредиторская задолженность головной структуры перед поставщиком соответствующих активов, переданных впоследствии филиалу, в частности валютная задолженность.

ПРИМЕР 4 (юридическое лицо-резидент РБ передает неденежные валютные активы и соответствующую им валютную задолженность своему филиалу, выделенному на отдельный баланс).

1. Юридическое лицо (предприятие «А») приобрело материалы стоимостью 10 тыс. долларов США, которые впоследствии (в месяце приобретения) передает своему филиалу, выделенному на отдельный баланс, для использования в хозяйственной деятельности.

Одновременно филиалу передается валютная задолженность по материалам.

2. Курс НБ РБ:

- на дату таможенного оформления материалов – 2900 руб. за 1 доллар США;
- на дату передачи материалов и задолженности филиалу – 3000 руб. за 1 доллар США;
- на дату расчета филиала с поставщиком материалов – 3050 руб. за 1 доллар США.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
<i>Учет на предприятии «А» (головная структура)</i>				
1	Получение материалов от поставщика (10 000 USD x 2 900 руб./ USD = 29 000 000 руб.)	10	60	29 000
2	Передача полученных материалов филиалу	79	10	29 000
3	Передача филиалу валютной задолженности перед поставщиком (10 000 USD x 3 000 руб./ USD = 30 000 000 руб.)	60	79	30 000
4	Переоценка валютной задолженности перед поставщиком на момент передачи материалов филиалу (10 000 USD x (3 000 – 2 900) руб./ USD = 1 000 000 руб.)	79	60	1 000
<i>Учет в филиале, выделенном на самостоятельный баланс</i>				
1	Получение материалов от головной структуры	10	79	29 000
2	Оформление переданной филиалу валютной задолженности перед поставщиком (10 000 USD x 3 000 руб./ USD = 30 000 000 руб.)	79	60	30 000
3	Списание разницы между стоимостью полученных материалов и переданной филиалу валютной задолженностью	92	79	1 000
4	Расчет с поставщиком материалов (10 000 USD x 3 050 руб./ USD = 30 500 000 руб.)	60	52	30 500
5	Переоценка кредиторской задолженности перед поставщиком (10 000 USD x (3 050 – 3 000) руб./ USD = 500 000 руб.)	92	60	500

Обратим внимание, что в результате передачи валютных активов филиалу и сопровождения их валютной задолженностью перед поставщиком счет 79 оказался закрытым (сальдо равно 0). При этом счет 79 был использован для отражения разницы, обусловленной переоценкой кредиторской задолженности головной структуры перед поставщиком (на момент передачи материалов филиалу).

В итоге в результате проведенных операций все суммы переоценки кредиторской задолженности перед поставщиком материалов перешли к филиалу.

Что касается филиала, то у него счет 79 использован для «выравнивания» стоимости полученных материалов с переданной филиалу валютной задолженностью.

РАСЧЕТЫ НЕРЕЗИДЕНТОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ СО СВОИМИ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВАМИ, РАСПОЛОЖЕННЫМИ НА ТЕРРИТОРИИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Рассмотрим далее особенности внутрихозяйственных расчетов в случаях, когда валютные активы передаются нерезидентом своему филиалу, действующему на территории Республики Беларусь. При этом отдельно рассмотрим случаи, когда валюта передается на содержание представительства и на осуществление представительством предпринимательской деятельности. Необходимость такого отдельного рассмотрения обусловлена, в частности, тем, что согласно Инструкции к Типовому плану счетов бухгалтерского учета для аккумуляции средств, получаемых представительствами, выделенными на отдельный баланс, на их содержание в соответствии со сметой, должен использоваться счет 86 «Целевое финансирование» [5]. В таких случаях курсовые разницы, возникающие при переоценке валютных активов и обязательств, в соответствии с п.п. 10.5 Инструкции № 199 [4] должны отражаться в бухгалтерском учете по средствам целевого финансирования.

Кроме того, отдельно рассмотрим вопросы сопровождения переданных представительству валютных активов соответствующими обязательствами нерезидента перед третьими лицами, а также вопросы передачи представительству валютных активов, в частности денежных активов, и возврата их своей головной структуре.

ПРИМЕР 5 (нерезидент РБ передает денежные валютные активы своему представительству на его содержание в соответствии со сметой).

1. Нерезидент Республики Беларусь перечисляет своему представительству денежные средства в сумме 10 тыс. долларов США на содержание представительства.

В месяце поступления валюты на счет она на содержание представительства не использовалась.

В месяце, следующем за месяцем поступления валюты на счет представительства, 4 тыс. долларов США были израсходованы на оплату оргтехники, которая поступила в этом же месяце.

2. Курс НБ РБ:

- на дату поступления валюты на счет представительства – 2900 руб. за 1 доллар США;
- на последний день месяца, в котором представительство получило валюту на его содержание – 3000 руб. за 1 доллар США;
- на день списания валюты со счета представительства в оплату оргтехники – 3050 руб. за 1 доллар США;
- на дату таможенного оформления поступившей оргтехники – 3100 руб. за 1 доллар США;
- на последний день месяца, в котором поступила оргтехника – 3150 руб. за 1 доллар США.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
1	2	3	4	5
<i>Учет в представительстве нерезидента</i>				
1	Получение валюты от нерезидента (10 000 USD x 2 900 руб./ USD = 29 000 000 руб.)	52	86	29 000
2	Переоценка поступившей валюты на конец месяца (10 000 USD x (3 000 – 2 900) руб./ USD = 1 000 000 руб.)	52	86	1 000
3	Оплата оргтехники (предоплата) (4 000 USD x 3 050 руб./ USD = 12 200 000 руб.)	60	52	12 200
4	Переоценка валюты на счете на дату оплаты оргтехники (10 000 USD x (3 050 – 3 000) руб./ USD = 500 000 руб.)	52	86	500
5	Поступление оргтехники от поставщика (4 000 USD x 3 100 руб./ USD = 12 400 000 руб.)	08	60	12 400
6	Переоценка дебиторской валютной задолженности (4 000 USD x (3 100 – 3 050) руб./ USD = 200 000 руб.)	60	86	200

Окончание табл.

1	2	3	4	5
7	Использование источника на приобретение оргтехники	86	83	12 400
8	Переоценка валюты на последний день месяца (6 000 USD x (3 150 – 3 050) руб./ USD = 600 000 руб.)	52	86	600
	Сальдо по счету 52 на конец месяца	52	x	18 900
	Сальдо по счету 86 на конец месяца	x	86	18 900

В результате произведенных операций сальдо по счетам 52 «Валютные счета» и 86 «Целевое финансирование» составит 18 900 тыс. руб. или 6 тыс. долларов США по курсу 3150 руб. (курс доллара США на последний день месяца, в котором поступила оргтехника).

Особое внимание обратим на бухгалтерскую запись № 7, в которой показано использование средств целевого финансирования на приобретение объекта основных средств. В своей основе указанную операцию следует рассматривать как использование целевых средств на инвестиционные цели.

Необходимость указанной записи обусловлена, в частности, п. 10 и п. 11 Инструкции о порядке бухгалтерского учета безвозмездных поступлений (средств), утв. постановлением Минфина от 24.02.2006 г. № 17 (в ред. от 11.12.2008 г. № 87) [7], а также комментариями к счету 86 «Целевое финансирование» Типового плана счетов бухгалтерского учета.

Отметим также, что согласно п. 11 названной выше Инструкции некоммерческие организации, к которым можно отнести и представительства нерезидентов, не осуществляющих через эти представительства предпринимательскую деятельность в Республике Беларусь, амортизационные отчисления по основным средствам, приобретенным за счет целевых средств, должны показывать по дебету счета 83 «Добавочный фонд» в корреспонденции со счетом 02 «Амортизация основных средств».

Рассмотрим далее порядок учета для случая, когда нерезидент передает валютные активы своему представительству на территории Республики Беларусь для осуществления предпринимательской деятельности.

Этот порядок будет несколько отличаться от порядка, рассмотренного в приведенном выше примере. И обусловлено это тем, что согласно Типовому плану счетов информация о всех видах расчетов с представителями, выделенные на отдельные балансы, в частности, «расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по реализации товаров, продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работников подразделений и т.п.» должна обобщаться на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Как и в случае, когда валютные операции, осуществляются между резидентом Республики Беларусь и его филиалами, при расчетах между нерезидентом и его представительством, осуществляющим предпринимательскую деятельность на территории республики, счет 79 переоцениваться, по нашему мнению, не должен, за исключением отдельных случаев, о которых будет сказано ниже.

Основным доводом в пользу того, что счет учета внутрихозяйственных расчетов переоценивать не следует, является тот, что в соответствии с действующим в республике законодательством, о чем уже отмечалось выше, договорные отношения могут устанавливаться между разными юридическими лицами. Поскольку отношения между нерезидентом и его представительством «строятся» в рамках одной организации, то общий порядок переоценки имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте, к ним применяться не должен.

И, наконец, если мы не переоцениваем валютную задолженность по внутрихозяйственным расчетам между юридическим лицом-резидентом Республики Беларусь и его филиалом, то почему мы должны осуществлять такую переоценку в отношении расчетов иностранного представительства со своей головной структурой-нерезидентом? Тем более, что и структурные подразделения резидентов, выделенных на отдельный баланс, и представительства иностранных компаний, осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории Беларуси, являются плательщиками налогов по месту своего расположения, т.е. в Беларуси.

По нашему мнению, необходимость переоценки счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», который используется в своей основе в качестве транзитного при передаче валютных активов в рамках одной организации, может возникнуть лишь в двух случаях - при передаче нерезиденту валютных активов взамен ранее полученных от него валютных активов, а также в случае, когда передача валютных активов сопровождается передачей представительству валютной задолженности по этим активам перед третьими лицами.

ПРИМЕР 6 (нерезидент РБ передает валютные активы своему представительству для осуществления предпринимательской деятельности).

1. Нерезидент Республики Беларусь передает своему представительству, через которое осуществляется предпринимательская деятельность на территории Республики Беларусь, материалы стоимостью 10 тыс. долларов США.

2. Курс НБ РБ:

- на дату таможенного оформления материалов – 2900 руб. за 1 доллар США.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции.	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
<i>Учет в представительстве нерезидента</i>				
1	Получение материалов от нерезидента (10 000 USD x 2 900 руб./ USD = 29 000 000 руб.)	10	79	29 000

Как видим, при получении представительством нерезидента валютного актива задолженность по этому активу, отраженная на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты», не переоценивается.

ПРИМЕР 7 (нерезидент РБ передает денежные валютные активы своему представительству для осуществления предпринимательской деятельности, а впоследствии получает их обратно).

1. Нерезидент Республики Беларусь перечисляет своему представительству 10 тыс. долларов США для осуществления предпринимательской деятельности.

2. Впоследствии (в месяце, следующем за месяцем получения валюты) ранее полученная представительством сумма валютных средств возвращена нерезиденту.

3. Курс НБ РБ:

- на дату перечисления валюты представительству – 2900 руб. за 1 доллар США;
- на дату возврата валюты нерезиденту – 3000 руб. за 1 доллар США.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
<i>Учет в представительстве нерезидента</i>				
1	Получение валюты от нерезидента (10 000 USD x 2 900 руб./ USD = 29 000 000 руб.)	52	79	29 000
2	Возврат валюты нерезиденту (10 000 USD x 3 000 руб./ USD = 30 000 000 руб.)	79	52	30 000
3	Переоценка счета учета внутрихозяйственных расчетов на момент возврата валюты нерезиденту (10 000 USD x (3 000 – 2 900) руб./ USD = 1 000 000 руб.)	92	79	1 000

Отметим прежде всего, что в приведенном выше примере не затрагивались вопросы бухгалтерского учета у нерезидента, представительство которого создано на территории Республики Беларусь. Это обусловлено тем, что вопросы учета операций у нерезидента регулируются законодательством, действующим по месту его резидентства. Обратим также внимание на то, что переоценка счета 79 произведена только на дату возврата валюты нерезиденту. На иные даты, в том числе на последний день месяца, в котором валюта поступила на счет представительства, счет 79 не переоценивался. Переоценка счета 79 в общем порядке, который должен применяться при расчетах между юридическими лицами (организациями), без паритетной переоценки расчетов с представительством у головной структуры может существенным образом исказить финансовый результат представительства.

Аналогичный порядок учета должен применяться не только в случае, когда нерезиденту возвращается валюта, но и любой иной валютный актив.

Очевидно, что при расчетах между головной структурой нерезидента и его представительством возвращаемые нерезиденту суммы валютных активов, как правило, не будут совпадать с суммами ранее полученных представительством валютных активов. В этой связи возникает вопрос о необходимости переоценки всей валютной суммы внутрихозяйственных расчетов и об источнике списания сумм переоценки. Данный вопрос чрезвычайно принципиален, поскольку от того, как его решать, в значительной степени зависит не только финансовый результат представительства, но и величина налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

С тем, чтобы сальдо валютной стоимости расчетов между нерезидентом и представительством числилась на счете 79 по единому курсу, должна производиться переоценка всего счета 79. В противном случае будет невозможно обеспечить соответствующий контроль за «курсовой наполняемостью» перемещаемых активов. Как уже отмечалось ранее, переоценка счета учета внутрихозяйственных расчетов должна, по нашему мнению, производиться исключительно на дату совершения операции.

Что касается источника списания образующихся в таких случаях сумм переоценок, то им может быть финансовый результат.

ПРИМЕР 8 (нерезидент РБ передает своему представительству для осуществления предпринимательской деятельности валютные активы и соответствующую им валютную задолженность).

1. Нерезидент Республики Беларусь передает своему представительству, через которое осуществляется предпринимательская деятельность на территории Республики Беларусь, объект основных средств стоимостью 10 тыс. долларов США.

Одновременно представительству передается задолженность нерезидента по объекту основных средств перед третьим лицом (нерезидентом) также на 10 тыс. долларов США.

2. В месяце получения объекта основных средств представительство нерезидента погашает задолженность перед третьим лицом-поставщиком объекта основных средств.

3. Курс НБ РБ:

- на дату таможенного оформления объекта основных средств – 2900 руб. за 1 доллар США;
- на дату расчета представительства с третьим лицом-поставщиком объекта основных средств – 3050 руб. за 1 доллар США.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.
<i>Учет в представительстве нерезидента</i>				
1	Получение объекта основных средств от нерезидента (10 000 USD x 2 900 руб./ USD = 29 000 000 руб.)	08	79	29 000
2	Перевод на представительство задолженности нерезидента перед третьим лицом по полученному и переданному представительству объекту основных средств	79	60	29 000
3	Ввод объекта основных средств в эксплуатацию	01	08	29 000
4	Расчет с третьим лицом-поставщиком объекта основных средств (10 000 USD x 3 050 руб./ USD = 30 500 000 руб.)	60	52	30 500
5	Переоценка валютной задолженности перед третьим лицом-поставщиком объекта основных средств (10 000 USD x (3 050 – 2 900) руб./ USD = 1 500 000 руб.)	92	60	1 500

Отметим, что дата передачи валютной кредиторской задолженности нерезидента своему представительству может не совпадать с датой передачи представительству валютного актива. В таком случае у представительства по счету 79 может образоваться курсовая разница, которая, по нашему мнению, может быть отнесена на финансовые результаты представительства (счет 92 «Внереализационные доходы и расходы»). Возможность такого подхода вытекает из того, что в итоге такая сумма курсовой разницы «поглощается» полученной представительством задолженностью за основные средства перед третьим лицом – поставщиком валютного актива.

Что касается влияния сумм переоценок внутрихозяйственных расчетов, отнесенных на финансовый результат, на величину налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, то здесь, скорее всего, следует руководствоваться подходами уже обозначенными в называвшемся выше письме МНС Республики Беларусь от 02.04.2010 г. № 4-2-24/10963: такие разницы не должны влиять на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Необходимо отметить, что позиция МНС Беларуси соответствует подходам, которые применяются в Российской Федерации. Так, например, в соответствии с письмом УФН по г. Москва от 25.08.2005 № 20-12/60183 «операции по взаимному расчету между подразделениями иностранной компании в РФ с ее головной организацией в иностранном государстве не относятся ... к тем требованиям (обязательствам) или имуществу, курсовые разницы от переоценки которых ... учитываются при исчислении налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль в РФ. Таким образом, переоценка таких операций для целей определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль в РФ не производится и соответственно результат ее не учитывается» [8].

В этой части показательно также Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 сентября 2005 г. № 3640/05 [9], согласно которому суммы курсовых разниц по операциям с иностранной валютой по счету учета внутрихозяйственных расчетов иностранного представительства со своей головной зарубежной структурой (даже если они и отражались на указанном счете), не являются основанием для вывода о том, что такие курсовые разницы подлежат учету в целях налогообложения.

Как видим, если необходимость переоценки валютных операций по счету 79 в Российской Федерации однозначно не определена, во всяком случае это не предусмотрено ПБУ 03/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (в ред. приказа Министерства финансов РФ от 25.12.2007 г.

№ 147н) [10], то налоговые органы однозначно определились с тем, что суммы курсовых разниц, образовавшиеся по счету 79, на увеличение или уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль не влияют.

С учетом изложенного выше, считаем возможным сделать следующие выводы:

1. В силу того, что понятие «обязательства» в соответствии с Законом Республики Беларусь присуще организации в целом и, следовательно, не распространяется на внутрихозяйственные расчеты, нормы Декрета № 15 в отношении указанных расчетов не применяются.

В этой связи, по нашему мнению, требуется установление особых подходов к порядку учета операций, связанных с передачей валютных активов и обязательств между головной структурой организации и ее структурными подразделениями (филиалами, представительствами), выделенными на самостоятельный баланс, которые бы обеспечивали в итоге формирование достоверных финансовых результатов организации.

2. Переоценка, а также корректировка счета учета внутрихозяйственных расчетов филиалами юридических лиц-резидентов Республики Беларусь, по нашему мнению, производиться не должна, за исключением следующих случаев:

- филиал возвращает своей головной структуре валютные денежные средства взамен ранее полученных от нее аналогичных валютных активов.

Переоценка счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в таком случае должна производиться только на дату совершения хозяйственной операции (без осуществления переоценки на последний день отчетного месяца и при изменении курса иностранной валюты);

- головная структура юридического лица «сопровождает» передаваемые ею филиалу активы (кроме валютных денежных средств) соответствующей валютной задолженностью за эти активы перед третьими лицами.

В названных выше случаях суммы переоценки счета 79, обусловленной изменением курса валюты на дату ее передачи филиалу и дату возврата валюты головной структуре (курсовая разница), а также суммы корректировки счета 79 на разницу между стоимостью переданных филиалу активов и величиной переданной валютной кредиторской задолженности, «сопровождающей» такие активы (суммовая разница), должны относиться на счет учета финансовых результатов филиала.

3. Валюта и иные валютные активы, передаваемые на содержание представительства иностранного юридического лица, не осуществляющего предпринимательскую деятельность на территории Республики Беларусь, должны рассматриваться как средства целевого финансирования. Курсовые разницы, возникающие при переоценке таких валютных активов, должны отражаться в бухгалтерском учете по средствам целевого финансирования.

4. Если представительство нерезидента осуществляет на территории Республики Беларусь предпринимательскую деятельность, для учета передаваемых ему от головной структуры валютных активов должен использоваться счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

5. У представительства нерезидента, осуществляющего предпринимательскую деятельность на территории Республики Беларусь, счет учета внутрихозяйственных расчетов, который используется в качестве транзитного при передаче валютных активов в рамках одной организации, переоцениваться не должен, кроме следующих случаев:

- при передаче нерезидентом валютных активов представительству, «сопровождаемой» передачей валютной задолженности нерезидента по этим активам перед третьими лицами;
- при возврате нерезиденту валютных активов взамен ранее полученных от него валютных активов.

Переоценка счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в отношении названных выше случаев должна производиться только на дату совершения хозяйственной операции с отнесением сумм переоценки на финансовые результаты.

6. В связи с тем, что для целей налогообложения вопросы учета сумм курсовых и суммовых разниц, образующихся в ряде случаев при приеме-передаче валютных активов между головной структурой организации и ее самостоятельными структурными подразделениями (филиалами, представительствами и т.п.), действующим законодательством по налогообложению однозначно не регламентируются, объективно возникает необходимость в их скорейшем урегулировании путем внесения соответствующих дополнений в Налоговый кодекс.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Декрет 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. Декрета от 28.01.2010 г. № 1).
2. Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности» (в ред. Закона от 26.12.2007 г. № 302-З).
3. Гражданский Кодекс Республики Беларусь: принят Палатой представителей 30 окт. 1998 г.; одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г.; текст Кодекса по состоянию на 28 дек. 2009 г.

4. Инструкция по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 27.12.2007 г. № 199 (в ред. постановления от 26.02.2010 г. № 17).
5. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (в ред. постановления от 11.01.2010 г. № 2).
6. Инструкция о порядке совершения валютно-обменных операций с участием юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 28.07.2005 г. № 112 (в ред. постановления от 18.11.2009 г. № 186).
7. Инструкция о порядке бухгалтерского учета безвозмездных поступлений (средств): утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 24.02.2006 г. № 17 (в ред. от 11.12.2008 г. № 87).
8. <http://moscow.iurbase.ru/city/sector09/txt09322.htm>.
9. http://lawyersnet.ru/?page=itrec_3&id=991.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 03/2006): утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 27.11.2006 г. № 154н (в ред. приказа от 25.12.2007 г. № 147н).

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПЛОДОВООЩНОЙ ОТРАСЛИ

*Л.И. Кравченко, доктор эконом. наук, профессор БГЭУ
Т.И. Сушко, кандидат эконом. наук, доцент, зав. кафедрой
бухгалтерского учета, анализа и аудита МГУП,
О.О. Сударева, магистрант МГУП*

В настоящее время учеными-экономистами исследованию себестоимости уделяется много внимания, в результате чего повысилась научная обоснованность ее формирования в системе бухгалтерского учета, улучшилось качество учетно-аналитической информации. Однако, несмотря на это, отдельные вопросы формирования себестоимости продукции продолжают носить теоретический характер и часто трактуются по-разному.

Себестоимость можно определить как сумму текущих затрат предприятия на производство и реализацию продукции, выраженных в денежной форме, а расходы как сумму начислений или затрат, списанных в отчетном периоде с целью выявления конечного финансового результата. Затраты, в свою очередь, есть оплаченные или подлежащие оплате активы за исключением денежных средств, которые осуществлены в целях получения в будущем доходов и в дальнейшем подлежат списанию с целью выявления конечного финансового результата.

В Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг, себестоимость определена как «стоимостная оценка затрат, произведенных в процессе производства и реализации продукции, товаров, работ, услуг» [1].

Главной целью учета, контроля и анализа затрат является обеспечение сбора информации по ним, накопление, обработка, систематизация, интерпретация и предоставление ее в виде, необходимом для принятия управленческих решений, достижение чего возможно на основе классификации затрат, которая раскрывает причины их возникновения посредством группировки по экономически однородным признакам.

Необходимость научно-обоснованной классификации затрат обусловлена также тем, что она способствует более точному определению сходства и различий между их отдельными видами, является познавательным инструментом сущности затрат, их целесообразности, позволяет прогнозировать возможные проблемы учета затрат и использования информации для управления.

Различное содержание затрат, их неодинаковый характер обуславливают наличие множества классификационных признаков. В настоящее время среди ученых экономистов нет единого мнения ни по количеству признаков классификации затрат, ни по их содержанию. На основании проведенного обзора литературных источников необходимо отметить, что разнятся не только названия самих затрат и классификационных групп, но и их количество.

На наш взгляд, методика определения себестоимости продукции наиболее зависит от следующих признаков классификации затрат: по отношению к объему производства, по способу включения в себестоимость продукции и по экономической роли в технологическом процессе, в связи с чем в работе рассмотрены именно эти признаки.

В экономической литературе почти все авторы признают такой признак классификации затрат как отношение к объему производства. Однако среди них отсутствует единый подход к группировке затрат по данному признаку. Так, В.Э.Керимов [2], П.Я. Папковская [3] С.А.Николаева [4] подразделяют затраты по данному признаку на постоянные и переменные, Н.А.Русак выделяет условно-постоянные (постоянные) и переменные [5], Н.И. Ла-