

2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие. Под ред. Л.И.Кравченко.– Мн.: ФУАинформ, 2004.
3. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов. Под ред. П. С. Безруких.– 4-е изд., перераб и доп.– М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие. Под ред. М.И.Баканова.– М.: Финансы и статистика, 2002.
5. Дробышевский Н. П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебно-практическое пособие.– Мн.: ФУАинформ.– 2004.
6. Козлова Е. П. и др. Бухгалтерский учет в организациях.– 2-е изд., перераб. и доп.– М.: Финансы и статистика, 2003.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ПЕРЕДАЧИ ФОНДОВ В РАМКАХ ОДНОГО ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

*С.Л. Кортаев, ген. директор аудиторской компании ЗАО “АудитКонсульт”,
канд. экон. наук, докторант БГЭУ*

Как показывает практика, у субъектов хозяйствования, имеющих структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс и самостоятельно уплачивающие соответствующие налоги (далее – структурные подразделения), нередко возникают вопросы, связанные с передачей источников собственных средств.

Вот только некоторые из них:

- могут ли структурные подразделения передавать головной структуре¹ нераспределенную прибыль, добавочный и резервные фонды? Если да, в каких случаях? Как такие операции по передаче источников отражаются в бухгалтерском учете?

- обязательно ли сопровождать передаваемые источники какими-либо активами, либо такое сопровождение необязательно?

- каков порядок отражения в учете операций, связанных с централизованным формированием нераспределенной (чистой) прибыли юридическим лицом, имеющим структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс и самостоятельно формирующие свои финансовые результаты?

- могут ли структурные подразделения, создающие амортизационные фонды в децентрализованном порядке, передавать их головной структуре? Если да, в каких случаях?

- не возникает ли в случае передачи амортизационных фондов головной структуре завышение суммы чистой прибыли структурного подразделения, которая может быть прольготирована по налогу на прибыль в части произведенных структурным подразделением капитальных вложений?

- должна ли головная структура при централизованно осуществляемых капитальных вложениях аккумулировать амортизационные фонды структурных подразделений с тем, чтобы не допустить необоснованное льготирование расходов на указанные цели за счет чистой прибыли?

Учитывая значимость поставленных вопросов, рассмотрим их более подробно. При этом начнем с проблемных вопросов, связанных с передачей в рамках одного юридического лица такого источника, как нераспределенная прибыль.

Прежде всего, отметим, что возможность передачи чистой прибыли предусмотрена корреспонденцией к счетам 79 “Внутрихозяйственные расчеты” и 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”.

В этой связи, с нашей точки зрения, каких-либо ограничений по передаче чистой прибыли между структурными подразделениями в рамках одного юридического лица быть не может. Это обусловлено, в частности, тем, что чистая прибыль, выступающая в качестве источника собственных средств, обеспечивающего часть активов предприятия, по которым не имеется задолженности перед третьими лицами, является в определенной степени собственностью самого предприятия (кроме унитарных предприятий, где собственником имущества предприятия и, соответственно его источников, является учредитель такого предприятия). Следовательно, предприятие само вольно ею распоряжаться. Никаких налоговых последствий от передачи чистой прибыли не возникает. В целом по юридическому лицу масса чистой прибыли остается одной и той же. Проблемы могут возникнуть только при льготировании чистой прибыли с учетом остатков амортизационных фондов по структурным подразделениям юридического лица. Так, при передаче чистой прибыли и непередаче амортизационного фонда возможности для льготирования получающего подразделения увеличиваются, а передающего уменьшаются. Но это касается только текущего отчетного периода. В целом, без учета временного фактора, такие перекосы нивелируются и в принципиальном плане значения не имеют.

Вместе с тем следует особо подчеркнуть, что передача чистой прибыли не может осуществляться сама по себе. **Чистая прибыль может передаваться только под соответствующие передаваемые активы. Без передачи активов чистая прибыль, с нашей точки зрения, передаваться не может.** Вместе с тем

¹ Под головной структурой или головным структурным подразделением далее понимается само юридическое лицо, имеющее структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс, самостоятельно формирующие и уплачивающие налоги и неналоговые платежи. – *Примеч. автора.*

передача активов между структурными подразделениями в рамках одного юридического лица не всегда должна сопровождаться собственными источниками, в частности чистой прибылью. Во-первых, их просто может не быть. Во-вторых, если структурное подразделение самостоятельно формирует финансовые результаты, то вполне логично, что свои взаимоотношения с головной структурой или другими самостоятельными структурными подразделениями оно должно строить с использованием счетов учета расчетов. Иными словами, **передача активов, не сопровождаемая передачей источников собственных средств, должна показываться как задолженность по внутрихозяйственным расчетам.** В случае передачи активов с сопровождением такой передачи чистой прибылью задолженность по внутрихозяйственным расчетам на сумму чистой прибыли должна уменьшаться.

Таким образом, **передача чистой прибыли между структурными подразделениями одного юридического лица может возникнуть только при передаче активов, причем не во всех случаях передача активов может сопровождаться собственными источниками.**

К числу случаев, когда передаваемые активы могут сопровождаться передачей собственных источников, в частности чистой прибыли, следует отнести следующие:

- централизация чистой прибыли в головной структуре юридического лица;
- перераспределение аккумулированной в головной структуре чистой прибыли между другими структурными подразделениями юридического лица;
- передача имущества, в т.ч. денежных средств, между структурными подразделениями одного юридического лица.

В контексте рассматриваемой проблемы необходимо отметить, что централизованное формирование нераспределенной прибыли до 1 января 2004 года могло осуществляться двумя способами:

а) путем централизации чистой прибыли после уплаты структурными подразделениями налогов и других платежей, осуществляемых за счет прибыли.

Данный способ применялся в случае, если уплата налога на прибыль и, соответственно других налогов за счет чистой прибыли, была возложена на структурные подразделения;

б) путем централизации финансовых результатов структурных подразделений и уплаты налога на прибыль и других платежей, осуществляемых за счет чистой прибыли, головной структурой с последующим формированием и распределением этой структурой чистой прибыли в целом по юридическому лицу.

Данный способ применялся в случае, если уплату налога на прибыль и, соответственно других налогов за счет чистой прибыли, осуществляла головная структура юридического лица.

С 1 января 2004 года в связи с установлением нормы, предписывающей необходимость уплаты налога на прибыль филиалами по месту своего нахождения, централизация финансовых результатов и, соответственно, формирование чистой прибыли в централизованном порядке более не применяется. Речь может идти только о централизации чистой прибыли структурных подразделений (полностью или частично) в головной структуре юридического лица с последующим возможным ее перераспределением между структурными подразделениями.

Таким образом, до 1 января 2004 года в случаях, когда на структурные подразделения юридического лица не возлагалась уплата налога на прибыль, а также других налогов и отчислений, уплачиваемых за счет чистой прибыли, отражение в учете операций по передаче головной структуре финансовых результатов структурных подразделений применительно к старому Плану счетов должно было быть следующим:

а) у структурного подразделения:

• Д-т 80 "Прибыли и убытки" – К-т 79 "Внутрихозяйственные расчеты" – на сумму финансового результата отчетного периода до его налогообложения;

• Д-т 79 "Внутрихозяйственные расчеты" – К-т 51 "Расчетный счет" – на сумму денежных средств, перечисляемых головной структуре в погашение задолженности по переданным финансовым результатам;

б) у головного структурного подразделения, в котором формировался общий финансовый результат юридического лица:

• Д-т 79 "Внутрихозяйственные расчеты" – К-т 80 "Прибыли и убытки" – на величину переданного структурным подразделением финансового результата;

• Д-т 51 "Расчетный счет" – К-т 79 "Внутрихозяйственные расчеты" – на сумму денежных средств, полученных от структурного подразделения под переданный им финансовый результат;

• Д-т 81 "Использование прибыли" – К-т 68 "Расчеты с бюджетом" – начисление налога на недвижимость, прибыль и других платежей, производимых из прибыли, по общему финансовому результату юридического лица.

С 1 января 2004 года структурные подразделения, самостоятельно формирующие финансовые результаты своей деятельности, операции по передаче головной структуре своей чистой прибыли должны, с нашей

точки зрения, отражать следующими бухгалтерскими записями:

а) у структурного подразделения:

• **Д-т 84** “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” – **К-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – на сумму полученной чистой прибыли, подлежащей передаче головной структуре;

• **Д-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – **К-т 51** “Расчетный счет” – на сумму денежных средств, перечисляемых головной структуре в погашение задолженности по чистой прибыли, подлежащей передаче головной структуре;

б) у головного структурного подразделения, в котором аккумулируется чистая прибыль юридического лица:

• **Д-т 51** “Расчетный счет” – **К-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – на сумму денежных средств, полученных от структурного подразделения в погашение задолженности по чистой прибыли, подлежащей передаче головной структуре;

• **Д-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – **К-т 84** “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” – на сумму чистой прибыли, сопроводившей перечисленные денежные средства.

Следует отметить, что бухгалтерская запись Д-т 84 – К-т 79 у передающего структурного подразделения, по сути, формируют задолженность структурного подразделения перед головной структурой на сумму подлежащей передаче чистой прибыли. Однако если эта запись производится в “отрыве” от передачи денежных средств, она не совсем правомерна, поскольку за головной структурой фиксируется задолженность, которой реально нет, а у передающего подразделения в то же время неправомерно показывается использование чистой прибыли. Это еще раз говорит о том, что передача собственных источников невозможна без передачи активов. В этой связи наиболее правильно сначала показывать передачу активов и лишь затем наполнение их источниками. Вместе с тем, чтобы зафиксировать задолженность по той части средств, которые должны быть переданы в головную структуру, представляется целесообразным в качестве промежуточного использовать субсчет счета 79/1 “Задолженность по расчетам с головной структурой по централизуемым активам”.

В таком случае отражение операций у передающего подразделения может быть следующим:

• **Д-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – **К-т 79/1** “Задолженность по расчетам с головной структурой по централизуемым активам” – на сумму задолженности структурного подразделения по централизуемым активам (денежным средствам);

• **Д-т 79/1** “Задолженность по расчетам с головной структурой по централизуемым активам” – **К-т 51** “Расчетный счет” – на сумму денежных средств, перечисляемых головной структуре в погашение задолженности по централизуемым активам и одновременно;

• **Д-т 84** “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” – **К-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – на сумму чистой прибыли, сопровождающей централизуемые в головной структуре активы.

В итоге по счету 79 в случае, если он не будет закрыт, у передающего подразделения будет показана величина перечисленных денежных средств, не обеспеченная чистой прибылью. Поскольку это дебиторская задолженность, которая головной структурой может быть не признана, передающее подразделение в перспективе должно искать пути ее дальнейшего закрытия.

Аналогичный подход, только с использованием обратных записей, может применяться и головной структурой.

В дальнейшем, для упрощения учета, использование субсчета 79/1 ни у передающего, ни у получающего подразделений не показывается.

Если головная структура централизует всю заработанную структурным подразделением чистую прибыль, а затем распределяет ее между структурными подразделениями в соответствии с установленным в рамках юридического лица порядком, то учет операций по распределению аккумулированной прибыли между структурными подразделениями должен быть, с нашей точки зрения, следующим:

а) у головного структурного подразделения, в котором аккумулируется чистая прибыль юридического лица:

• **Д-т 84** “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” – **К-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – на сумму чистой прибыли, выделяемой структурному подразделению;

• **Д-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – **К-т 51** “Расчетный счет” – на сумму денежных средств, передаваемых структурному подразделению в погашение задолженности по причитающейся ему чистой прибыли;

б) у структурного подразделения, которому передается чистая прибыль:

• **Д-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – **К-т 84** “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” – на сумму чистой прибыли, переданной головной структурой;

• **Д-т 51** “Расчетный счет” – **К-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – на сумму денежных средств, перечисленных головной структурой под передаваемую чистую прибыль.

Аккумуляция и последующее перераспределение чистой прибыли головной структурой может осуществляться расчетно без централизации денежных средств в головной структуре и последующего их возврата в структурные подразделения. В таком случае на основании соответствующих расчетов, которые могут основываться на утвержденных нормативах, в головную структуру могут перечисляться только те суммы и передаваться только та сумма источников, которые “вытекают” из произведенных расчетов.

Отметим, что вопросы передачи чистой прибыли в головную структуру и ее последующего перераспределения должны регламентироваться Положением о структурном подразделении (филиале) либо иным внутрифирменным документом, регламентирующим взаимоотношения между обособленными структурными подразделениями одного юридического лица.

Аналогичные подходы в части отражения операций в учете должны применяться и при передаче между обособленными структурными подразделениями других источников собственных средств, формируемых за счет чистой прибыли, в частности резервных фондов. В таких случаях вместо счета 84, корреспондирующего со счетом 79, должны соответственно использоваться субсчета счета 82 “Резервные фонды”, на которых учитываются соответствующие резервные фонды, формируемые за счет чистой прибыли. Вместе с тем, поскольку корреспонденцией счетов к счету 84 предлагаемая запись не предусмотрена, наиболее правильный вариант в отношении резервных фондов, созданных за счет чистой прибыли, — это восстановление за счет этих фондов нераспределенной прибыли с последующим направлением этой прибыли в головную структуру юридического лица.

Что касается возможности передачи между структурными подразделениями добавочного фонда, то в принципиальном плане она может иметь место, но в строго ограниченных случаях. Такая возможность, хотя она и не предусмотрена корреспонденцией к Плану счетов, косвенным образом следует из других нормативных актов по бухгалтерскому учету. Так, например, согласно п. 46 Инструкции о порядке бухгалтерского учета основных средств (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2004 г. № 110), при безвозмездной передаче основных средств в пределах одного собственника у передающего предприятия основные средства отражаются по кредиту счета 01 в корреспонденции со счетом 83 “Добавочный фонд”, у получающего предприятия – по дебету счета 01 и кредиту счета 83². Как видим, в рамках одного собственника передача основных средств сопровождается, по сути, передачей добавочного фонда. В этой связи, с нашей точки зрения, передача основных средств между структурными подразделениями одного юридического лица также может сопровождаться аналогичными записями, в которых стоимость передаваемого (получаемого) актива корреспондирует со счетом учета добавочного фонда. Но поскольку для внутрихозяйственных расчетов предназначен счет 79 и не всегда передаваемые активы, в том числе основные средства, могут наполняться собственными источниками, в том числе средствами переоценки, целесообразно, с нашей точки зрения, передачу основных средств между структурными подразделениями показывать через счет 79, закрывая ее при безвозмездной передаче, наряду с чистой прибылью, также добавочным фондом (в части прироста стоимости имущества при его переоценке).

Кроме того, возможность сопровождения выбывающего имущества источниками собственных средств, а именно добавочным фондом (в части прироста стоимости имущества в результате его переоценки) подтверждается п. 64 Инструкции о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Минфина от 17.02.2004 г. № 16. Согласно названному пункту “в течение отчетного года организацией добавочный фонд может быть уменьшен при списании соответствующей его суммы в целях выявления финансового результата от выбытия объектов основных средств, ранее подвергавшихся переоценке в установленном порядке”. Как показывает анализ, данная норма “перекочевала” в Инструкцию из российского законодательства. Но, что она означает, и как ее применять? С нашей точки зрения, она означает тот факт, что возмещенная в цене реализованного средства сумма переоценки, составляющая часть стоимости этого средства, остается у предприятия и по сути, как источник, переходит в состав источников собственных средств, но уже не как добавочный фонд, а как нераспределенная прибыль. В силу этого добавочный фонд уменьшается, а нераспределенная прибыль увеличивается.

В бухгалтерском учете это должно отражаться бухгалтерской записью:

• **Д-т 83** “Добавочный фонд” субсчет “Фонд переоценки основных средств” – **К-т 84** “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” – на сумму переоценки, аккумулярованной в стоимости основного средства и отраженной ранее по кредиту счета учета сумм переоценок в составе добавочного фонда.

² С нашей точки зрения, данные бухгалтерские записи применительно к разным юридическим лицам достаточно сомнительны, поскольку, во-первых, не затрагивают финансовый результат этих лиц и, во-вторых, по непонятным причинам предполагают, что вся остаточная стоимость передаваемых основных средств “наполнена” добавочным фондом (суммами переоценки, эмиссионного дохода или суммой прироста стоимости имущества в результате направления на эти цели части чистой прибыли), хотя на практике это, как правило, не так. – *Примеч. автора.*

Обратим внимание, что норма, предписывающая осуществлять корректировку добавочного фонда при выбытии основных средств, является рекомендательной. Вместе с тем она достаточно значима, поскольку в отношении сумм переоценок, перенесенных на увеличение нераспределенной прибыли, можно вести разговор об использовании их на выплату дивидендов.

Аналогичный подход предусмотрен, кстати, российскими стандартами по бухгалтерскому учету. Так, например, согласно п. 15 ПБУ 06/01 "Учет основных средств", утвержденному приказом Минфина Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н, "при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации". Единственное отличие от белорусского законодательства заключается в том, что российская норма имеет не рекомендательный, а обязательный характер.

С учетом изложенного выбытие объекта основных средств применительно к случаю, когда такой объект передается между структурными подразделениями в рамках одного юридического лица, допускает возможность сопровождения передаваемого объекта добавочным фондом, во всяком случае, в части сумм переоценки передаваемого объекта. Безусловно, при передаче основных средств в рамках одного юридического лица "финансовый результат от выбытия", как это сказано в п. 64 Инструкции, не формируется. Вместе с тем приведенная выдержка из Инструкции в принципиальном плане допускает возможность корректировки добавочного фонда при выбытии объектов основных средств.

Возможность сопровождения передаваемых основных средств добавочным фондом (в части сумм переоценок передаваемых объектов) может обосновываться и тем, что у головного структурного подразделения в результате безвозмездной передачи ему объекта основных средств происходит прирост стоимости имущества, причем без каких-либо дополнительных вложений, а у передающей стороны происходит его уменьшение.

С учетом изложенного при передаче объекта основных средств между структурными подразделениями одного юридического лица должны производиться следующие бухгалтерские записи:

а) у передающего структурного подразделения:

- **Д-т 79** "Внутрихозяйственные расчеты" – **К-т 01** "Основные средства" – на первоначальную стоимость передаваемых основных средств;
- **Д-т 02** "Амортизация основных средств" — **К-т 79** "Внутрихозяйственные расчеты" — на начисленную сумму амортизации по передаваемому объекту;
- **Д-т 83** "Добавочный фонд" субсчет "Фонд переоценки основных средств" – **К-т 79** "Внутрихозяйственные расчеты" - на накопленную сумму переоценки по передаваемым основным средствам";
- **Д-т 84** "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" – **К-т 79** "Внутрихозяйственные расчеты" — на сумму чистой прибыли, направляемой "в обеспечение" передаваемой остаточной стоимости основных средств.

Обратим внимание, что передача объекта основных средств между структурными подразделениями юридического лица производится не по остаточной стоимости, как это предусмотрено в отношении выбывающих основных средств, а отдельно по первоначальной стоимости объекта и отдельно по накопленной по нему амортизации. Такой подход обусловлен чисто практическими соображениями. При его использовании сохраняется ранее действовавший порядок начисления амортизации, не требующий изменения первоначальной стоимости и сроков эксплуатации объекта;

б) у принимающего структурного подразделения:

- **Д-т 01** "Основные средства" – **К-т 79** "Внутрихозяйственные расчеты" – на первоначальную стоимость полученных основных средств;
- **Д-т 79** "Внутрихозяйственные расчеты" — **К-т 02** "Амортизация основных средств" — на начисленную сумму амортизации по полученному объекту;
- **Д-т 79** "Внутрихозяйственные расчеты" — **К-т 83** "Добавочный фонд" субсчет "Фонд переоценки основных средств" — на накопленную сумму переоценки по полученным основным средствам";
- **Д-т 79** "Внутрихозяйственные расчеты" — **К-т 84** "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" — на сумму чистой прибыли, полученной от структурного подразделения, передавшего основные средства.

Особо подчеркнем, что передача источников в пределах одного юридического лица, сопровождающих передачу активов, – дело сугубо добровольное (если иное не предусмотрено внутрифирменными документами). При этом не следует забывать, что при передаче основных средств величина передаваемых источников не может превышать их остаточную стоимость. Если добавочный фонд и иные собственные источники не "сопровождают" передаваемые активы, то у получающего подразделения будет числиться задолженность перед передающим подразделением в размере стоимости (в отношении внеоборотных активов – остаточной стоимости) переданных активов.

Рассмотрим изложенное на конкретном примере.

ПРИМЕР 1.

Исходные данные:

1. Структурное подразделение «А» передало другому структурному подразделению этого же юридического лица (подразделению «Б») автомобиль.

Восстановительная стоимость автомобиля – 20 млн. руб.

Начисленная по автомобилю амортизация – 8 млн. руб.

Накопленная по автомобилю сумма переоценки – 4 млн. руб.

2. В сопровождение переданного автомобиля подразделение «А» передает накопленную по нему сумму переоценки. Другие источники собственных средств подразделению «Б» не передаются.

Отражение операций в бухгалтерском учете

| № п/п | Содержание операции | Д-т | К-т | Сумма, млн. руб. |
|---|---|-----|-----|------------------|
| 1. Учет у подразделения «А» | | | | |
| 1.1 | Списание первоначальной стоимости передаваемого автомобиля | 79 | 01 | 20 |
| 1.2 | Списание начисленной по автомобилю амортизации | 02 | 79 | 8 |
| 1.3 | Передача накопленной по передаваемому автомобилю суммы его переоценки | 83 | 79 | 4 |
| Сальдо задолженности подразделения «Б» перед подразделением «А» по переданному автомобилю | | 79 | х | 8 |
| 2. Учет у подразделения «Б» | | | | |
| 2.1 | Получение автомобиля от подразделения «А» | | | |
| 2.1.1 | Оприходование полученного автомобиля по его восстановительной стоимости | 01 | 79 | 20 |
| 2.1.2 | Отражение амортизации, начисленной по полученному от подразделения «А» автомобилю | 79 | 02 | 8 |
| 2.1.3 | Отражение суммы переоценки, «сопровождающей» полученный от подразделения «А» автомобиль | 79 | 83 | 4 |
| Сальдо задолженности подразделения «Б» перед подразделением «А» по полученному автомобилю | | х | 79 | 8 |

Рассмотрим далее вопросы, связанные с формированием и использованием амортизационных фондов, а также возможностью передачи таких фондов между обособленными структурными подразделениями одного юридического лица.

Отметим, что обозначенные выше вопросы возникают не случайно. Обусловлены они, прежде всего, тем, что во многих случаях капитальные вложения осуществляются головной структурой юридического лица. При этом приобретенная, например, техника остается на балансе головной структуры, которая начисляет по такой технике амортизацию и использует эту технику на общие нужды самостоятельных подразделений юридического лица. Вместе с тем ввиду недостаточности собственных средств головная структура вполне закономерно пытается привлечь в таких случаях финансовые ресурсы структурных подразделений. А это, в свою очередь, не может не затрагивать вопросы передачи источников собственных средств, а также амортизационных фондов, выступающих в соответствии с действующим законодательством источниками осуществления капитальных вложений и, соответственно, вопросы льготирования таких вложений.

Итак, что же предусмотрено в нормативных актах по вопросам формирования амортизационных фондов в рамках юридического лица, имеющего структурные подразделения?

В соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов организации, в структуру которых входят обособленные подразделения (филиалы, представительства и др.), вправе своей учетной политикой устанавливать как централизованный (в целом по юридическому лицу), так и децентрализованный (по организации без включения обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению в отдельности) порядок формирования амортизационных фондов, их использования и отражения на забалансовых счетах.

При централизованном порядке формирования амортизационных фондов их образование и использование в целом по юридическому лицу учитывается головной организацией и в бухгалтерском учете обособленных подразделений не отражается.

При децентрализованном порядке формирования и использование амортизационных фондов отражается в бухгалтерском учете каждого обособленного подразделения юридического лица, а также в учете головной структуры (по объектам и операциям головной структуры).

При централизованном порядке формирования амортизационных фондов льготирование прибыли, направленной на осуществление капитальных вложений, осуществляется головной организацией, при децентрализованном – соответственно головной организацией и структурными подразделениями.

В названном нормативном акте не затрагиваются вопросы передачи амортизационных фондов. Вместе с тем на практике необходимость передачи таких фондов может возникнуть, например, в случае, если организация, имеющая обособленные подразделения, формирует и использует источники собственных средств, в частности нераспределенную прибыль и резервные фонды, которые формируются за счет чистой прибыли, в целом по юридическому лицу.

Если в организации, имеющей структурные подразделения, осуществляется децентрализованное формирование чистой прибыли и амортизационных фондов, а капитальные вложения осуществляются головной структурой, структурные подразделения могут передать часть своих средств, в частности денежных, на покрытие произведенных затрат. При этом передаваемые денежные средства, как уже отмечалось выше, могут сопровождаться соответствующими собственными источниками, а именно чистой прибылью.

В бухгалтерском учете структурного подразделения передача средств головной организации, осуществляющей централизованные капитальные вложения, должна отражаться записями в целом аналогичными записям, производимым при централизованном аккумулировании чистой прибыли головным подразделением юридического лица:

- **Д-т 84** “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” – **К-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” — определение источника для суммы передаваемого финансирования капитальных вложений;

- **Д-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” – **К-т 51** “Расчетный счет” – на сумму передаваемого финансирования капитальных вложений.

В бухгалтерском учете головной организации поступающие от структурных подразделений средства на осуществление централизованных капитальных вложений отражаются следующими бухгалтерскими записями:

- **Д-т 51** “Расчетный счет” — **К-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” и одновременно:

- **Д-т 79** “Внутрихозяйственные расчеты” — **К-т 84** “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” — на сумму полученных от структурного подразделения средств для осуществления финансирования капитальных вложений.

Отметим, что постановка приобретенной техники на учет головной структуры приведет в итоге к тому, что вся эта стоимость через амортизацию, возмещенную в цене, останется у головной структуры. Более того, на сумму амортизации приобретенной техники в соответствии с действующим законодательством будет создан амортизационный фонд именно по головной структуре, который при последующих капиталовложениях будет влиять на величину льготированной прибыли (уменьшать ее). Именно в этой связи и возникает вопрос о целесообразности передачи амортизационного фонда между структурными подразделениями в рамках одного юридического лица. Ведь в целом по юридическому лицу финансовый результат не изменяется. Речь может идти только о величине льготированной прибыли и, соответственно, о величине налога на прибыль, уплачиваемого структурными подразделениями. Но это уже не вопросы бухгалтерского учета – это вопросы налогообложения.

Вместе с тем, если источники собственных средств централизуются в головной структуре юридического лица, а амортизационные фонды формируются в децентрализованном порядке, у контрольных органов могут возникнуть вопросы по завышению головной структурой суммы прибыли, направляемой на осуществление капитальных вложений и льготированной по налогу на прибыль.

В этой связи необходимо, с нашей точки зрения, принять решение, в соответствии с которым **при централизации всей чистой прибыли в головной структуре должна одновременно осуществляться и централизация амортизационных фондов, формируемых структурными подразделениями.**

Если головная структура под произведенные ею капитальные вложения централизует только часть чистой прибыли структурных подразделений, сопровождающей передаваемые активы (денежные средства), структурные подразделения, с нашей точки зрения, могут передать в головную структуру и часть сформированного ими амортизационного фонда воспроизводства основных средств. Однако передаваемая часть амортизационных фондов не должна превышать величину централизованной чистой прибыли. В противном случае у передающего структурного подразделения увеличиваются возможности в части последующего льготирования производимых ими за счет чистой прибыли капитальных вложений.

Передачу амортизационного фонда в учете передающей стороны следует отражать по кредиту забалансового счета 010 “Амортизационный фонд воспроизводства основных средств”, у принимающей – по дебету этого счета.

Особое внимание следует обратить на необходимость увязки сроков передачи и приемки амортизационных фондов и их учета для целей налогообложения. Дело в том, что амортизационные фонды при льготировании прибыли, направленной на осуществление капитальных вложений, учитываются по состоянию на 1-ое число месяца, в котором осуществлялись такие вложения. Если же рассматривать вариант с передачей амортизационного фонда под произведенные капиталовложения головной структурой, то такая передача может быть осуществлена после капиталовложений – в лучшем случае в месяце приобретения. Но в таком случае переданная амортизация может быть учтена при льготировании только в следующем месяце (увеличит остатки амортизационного фонда на 1-ое число следующего месяца).

Учитывая имеющиеся проблемы в части льготирования прибыли, обусловленные необходимостью создания амортизационных фондов структурными подразделениями юридического лица и возможностями передачи этих фондов в головную структуру, рассмотрим некоторые подходы к решению таких проблем на конкретном примере.

ПРИМЕР 2.

Исходные данные для расчета:

1. Амортизационный фонд воспроизводства основных средств создается в децентрализованном порядке, т.е. каждым из структурных подразделений юридического лица, выделенным на отдельный баланс и самостоятельно формирующим свои финансовые результаты.

2. Головная структура приобрела дорожную технику стоимостью 70 млн. руб. и приняла решение о частичном возмещении произведенных расходов за счет средств структурных подразделений.

При этом, с учетом планируемого использования приобретенной техники структурными подразделениями, были установлены следующие задания по возмещению ими произведенных расходов:

- предприятию "А" — 20 млн. руб.;
- предприятию "Б" — 35 млн. руб.

Сумма средств на покупку техники за счет источников головной структуры – 15 млн. руб. (70 – 20 – 35).

3. У подразделения "А" амортизационный фонд по состоянию на 1 число месяца, в котором была закуплена техника, составил 50 млн. руб., чистая (нераспределенная) прибыль – 20 млн. руб., у подразделения "Б" – соответственно 15 и 30 млн. руб., у головной структуры – 30 и 40 млн. руб.

4. Структурное подразделение "А", выполняя задание головной структуры по частичному возмещению произведенных ею расходов, сопровождала передаваемые 20 млн. руб. денежных средств собственными источниками (чистой прибылью) также в сумме 20 млн. руб.

Структурное подразделение "Б", передав головной структуре 35 млн. руб., сопровождало их только 20 млн. руб. чистой прибыли.

5. Структурное подразделение "А" из 50 млн. руб. неиспользованного амортизационного фонда воспроизводства основных средств, числящегося за балансом, передало в порядке сопровождения переданной чистой прибыли 20 млн. руб., а подразделение "Б" – из 15 млн. руб. амортизационного фонда – все 15 млн. руб.

Головная структура юридического лица, осуществившая приобретение техники, имела на начало месяца, в котором эта техника была закуплена, 30 млн. руб. неиспользованного амортизационного фонда.

6. Головной структурой по итогам отчетного месяца, в котором приобреталась техника для общих нужд, было принято решение о льготировании прибыли, использованной на осуществление произведенных капитальных вложений.

Отражение операций в бухгалтерском учете

| № п/п | Содержание операции | Д-т | К-т | Сумма, млн. руб. |
|--|--|------|------|---------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Учет на головной структуре | | | | |
| | Сальдо нераспределенной прибыли на 1 число месяца, в котором приобреталась техника | х | 84 | 40 |
| | Неиспользованные остатки амортизационного фонда воспроизводства основных средств на 1 число месяца, в котором приобреталась техника | 010 | х | 30 |
| 1.1 | Приобретение техники | 08 | 60 | 70 |
| 1.2 | Ввод техники в эксплуатацию | 01 | 08 | 70 |
| 1.3 | Установление заданий структурным подразделениям по возмещению части расходов, связанных с закупкой техники | 79/1 | 79 | 55 |
| 1.3.1 | подразделению «А» | | | 20 |
| 1.3.2 | подразделению «Б» | | | 35 |
| 1.4 | Поступление средств от структурных подразделений | 51 | 79/1 | 55 |
| 1.4.1 | от подразделения «А» | | | 20 |
| 1.4.2 | от подразделения «Б» | | | 35 |
| 1.5 | Увеличение источников собственных средств на сумму источников (чистой прибыли), переданных структурными подразделениями | 79 | 84 | 40 |
| 1.5.1 | подразделением «А» | | | 20 |
| 1.5.2 | подразделением «Б» | | | 20 |
| 1.6 | Получение от структурных подразделений передаваемого ими амортизационного фонда воспроизводства основных средств (в пределах передаваемой нераспределенной прибыли под осуществляемые в централизованном порядке капитальные вложения) | 010 | | 35 |
| 1.6.1 | от подразделения «А» | | | 20 |
| 1.6.2 | от подразделения «Б» | | | 15 |
| | Сальдо чистой прибыли, которая может быть использована на осуществление капитальных вложений (40+20+20=80) | х | 84 | 80 |
| | Сальдо амортизационного фонда воспроизводства основных средств (30+20+15=65) | 010 | х | 65 |
| 1.7 | Использование нераспределенной прибыли на обеспечение прироста имущества (льготлируемая сумма по налогу на прибыль, использованная на осуществление капитальных вложений) (70–65) | 84 | 83 | 5 |
| 2. Учет в структурном подразделении «А» | | | | |
| | Сальдо нераспределенной прибыли на 1 число месяца, в котором приобреталась техника | х | 84 | 20 |
| | Неиспользованные остатки амортизационного фонда воспроизводства основных средств на 1 число месяца, в котором приобреталась техника | 010 | х | 50 |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|---|------|------|----|
| 2.1 | Формирование задолженности перед головной структурой по возмещению части средств, использованных на приобретение техники | 79 | 79/1 | 20 |
| 2.2 | Возмещение головной структуре части средств, использованных на приобретение техники | 79/1 | 51 | 20 |
| 2.3 | Передача части чистой прибыли головной структуре | 84 | 79 | 20 |
| 2.4 | Передача в головную структуру амортизационного фонда воспроизводства основных средств | x | 010 | 20 |
| | Сальдо нераспределенной прибыли на 1 число месяца, следующего за месяцем передачи чистой прибыли головной структуре ³ | x | 84 | 0 |
| | Сальдо по расчетам с головной структурой ⁴ | 79 | x | 0 |
| | Сальдо амортизационного фонда воспроизводства основных средств (50-20=30) | 010 | x | 30 |
| 3. Учет в структурном подразделении «Б» | | | | |
| | Сальдо нераспределенной прибыли на 1 число месяца, в котором приобреталась техника | x | 84 | 30 |
| | Неиспользованные остатки амортизационного фонда воспроизводства основных средств на 1 число месяца, в котором приобреталась техника | 010 | x | 15 |
| 3.1 | Формирование задолженности перед головной структурой по возмещению части средств, использованных на приобретение техники | 79 | 79/1 | 35 |
| 3.2 | Возмещение головной структуре части средств, использованных на приобретение техники | 79/1 | 51 | 35 |
| 3.3 | Передача части чистой прибыли головной структуре | 84 | 79 | 20 |
| 3.4 | Передача в головную структуру амортизационного фонда воспроизводства основных средств | x | 010 | 15 |
| | Сальдо нераспределенной прибыли на 1 число месяца, следующего за месяцем передачи чистой прибыли головной структуре ³ | x | 84 | 10 |
| | Сальдо по расчетам с головной структурой ⁴ | 79 | x | 15 |
| | Сальдо амортизационного фонда воспроизводства основных средств (15-15=0) | 010 | x | 0 |

³ Без учета чистой прибыли, полученной по результатам финансово-хозяйственной деятельности в отчетном месяце. – Примеч. автора.

⁴ Без учета других взаимных передач. – Примеч. автора.

Как видим, получив 55 млн. руб. денежных средств, головная структура в качестве сопровождающих эти активы источников получила только 40 млн. руб. На практике это означает, что у структурного подразделения «Б» для 15 млн. руб. переданных активов (денежных средств) в качестве источника определены привлеченные средства. По этим 15 млн. руб. за головной структурой будет числиться кредиторская задолженность по счету 79 перед подразделением «Б». Одновременно у предприятия «Б» будет числиться дебиторская задолженность в сумме 15 млн. руб., что нелогично, поскольку приобретенная техника будет использоваться, в том числе и на нужды подразделения «Б».

Кроме того, применительно к исходным данным рассматриваемого примера, головной структуре при передаче денежных средств и сопровождающих их чистой прибыли переданы также 35 млн. руб. амортизационных фондов воспроизводства основных средств структурных подразделений. Иными словами, из 40 млн. руб. переданной чистой прибыли 5 млн. руб. не были сопровождаемы амортизационными фондами, что дало возможность головной структуре прольготироваться по большей сумме прибыли, использованной на приобретение техники. Подчеркнем, что если бы амортизационные фонды не передавались, возможностей для льготирования у головной структуры было бы существенно больше (при уменьшении таких возможностей у подразделений «А» и «Б» в части их будущих капиталовложений).

Приведенный пример свидетельствует о наличии достаточно большого числа условностей. И обусловлены они, прежде всего, необходимостью создания за балансом амортизационных фондов, которые в соответствии с действующими нормативными актами рассматриваются в настоящее время как реальные источники собственных средств.

В принципиальном плане представляется необходимым законодательно установить, что амортизационные фонды между структурными подразделениями одного юридического лица передаваться не могут. Это тем более правильно, что некоторым структурным подразделениям, полностью использовавшим свои амортизационные фонды на приобретение, например, техники именно для структурного подразделения, и передавать-то нечего.

Необходимо также отметить, что вопросы, которые возникают по передаче амортизационных фондов обусловлены исключительно особенностями национального учета. Такие фонды не создаются сегодня ни в России, ни в других государствах. И это понятно, поскольку начисляемая амортизация, в привязке к которой осуществляется формирование амортизационных фондов, является источником возмещения уже произведенных, а не будущих расходов. Т.е. амортизационные фонды не могут рассматриваться как источники будущих капиталовложений.

Реальные источники с позиций методологии бухгалтерского учета за балансом быть просто не могут. Необходимость создания амортизационных фондов и их первоочередного использования на осуществление капитальных вложений фактически нивелирует ту льготу по прибыли, которая была направлена на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства (п. 37.3 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденной Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2004 г. № 19).

В этой связи перспективы отечественных субъектов хозяйствования в части их льготирования по капитальным вложениям по сути дела равны нулю. Ведь в конечном итоге вся остаточная стоимость основных средств, числящаяся сегодня в балансе, перейдет с учетом действующей методологии формирования амортизационных фондов в эти фонды, которые должны использоваться в качестве первоочередного источника до применения предусмотренной законодательством льготы.

Иными словами, **при сложившейся методологии формирования амортизационных фондов и льготирования прибыли никаких реальных стимулов для обновления, перевооружения и капитального строительства субъекты хозяйствования не имеют.** Льгота объявлена, но она не работает. С учетом значительной изношенности основных средств, используемых в народном хозяйстве республики, такое положение, с нашей точки зрения, требует принципиального изменения. А именно – **амортизационные фонды, формируемые за балансом, не должны рассматриваться как источники собственных средств.**

Учитывая изложенное, в отношении проблемных вопросов, возникающих при передаче активов и их источников от одного структурного подразделения другому в рамках одного юридического лица, можно констатировать следующее:

1. Структурное подразделение юридического лица не может передавать источники собственных средств головной структуре юридического лица либо другим структурным подразделениям этого юридического лица без передачи соответствующих этим источникам активов, т.е. в принципиальном плане счет 79 не должен корреспондировать со счетами 83 и 84, если только такая корреспонденция не сопровождается передачей активов.

2. В качестве передаваемых другим структурным подразделениям источников, сопровождающих передаваемые активы, может выступать нераспределенная (чистая) прибыль, а по передаваемым основным средствам, кроме того, – добавочный фонд (в части сумм переоценок в отношении передаваемых основных средств). Другие источники собственных средств, за исключением резервных фондов, создаваемых за счет чистой прибыли, передаваться между структурными подразделениями одного юридического лица, с нашей точки зрения, не могут.

3. В случае передачи активов между структурными подразделениями в рамках одного юридического лица, сопровождаемой передачей источников собственных средств, на сумму передаваемых источников уменьшается задолженность по переданным активам, фиксируемая при передаче этих активов на счете 79 “Внутрихозяйственные расчеты”.

При сопровождении передаваемых активов только частью собственных источников, у передающего подразделения на счете 79 (по дебету счета) будет числиться задолженность получателя активов в размере стоимости переданных активов за минусом переданных в отношении этих активов источников. Аналогичная сумма будет числиться на счете 79 (по кредиту счета) в учете получателя активов.

Если передача активов не сопровождается передачей источников, то это означает, что переданные активы обеспечены для головной структуры не собственными, а заемными средствами. При этом в целом по юридическому лицу ни величина активов, ни величина собственных источников не изменяется.

4. Заработанная структурными подразделениями нераспределенная (чистая) прибыль при ее сопровождении соответствующими активами, в частности денежными средствами, может (полностью или частично) аккумулироваться в головной структуре юридического лица. Конкретный размер чистой прибыли, подлежащей передаче в головную структуру юридического лица, должен оговариваться в положении о структурном подразделении этого юридического лица либо в иных внутрифирменных нормативных актах, регламентирующих взаимоотношения между головной структурой юридического лица и другими структурными подразделениями этого юридического лица.

5. Одновременно с передачей источников собственных средств, сопровождающих передачу денежных средств под приобретенные в централизованном порядке основные средства или осуществленные капитальные вложения, в пределах передаваемых источников структурные подразделения **могут**, с нашей точки зрения, передать амортизационный фонд воспроизводства основных средств.

Оговоренная возможность передачи амортизационного фонда является рекомендательной, поскольку не исключается вариант, при котором на момент передачи чистой прибыли у передающего структурного подразделения амортизационного фонда может и не быть. Например, он может быть использован в качестве первоочередного источника в отношении основных средств, приобретенных самим структурным подразделением.

6. Передача амортизационных фондов в рамках юридического лица, имеющего структурные подразделения, без сопровождения такой передачи чистой прибылью, с нашей точки зрения, неправомерна, поскольку в таком случае у передающего подразделения увеличиваются возможности для получения льготы по налогу на прибыль при осуществлении этим подразделением капитальных вложений.

7. Если передачу собственных источников структурных подразделений, в частности чистой прибыли, не сопровождать передачей амортизационного фонда, увеличивается нераспределенная прибыль головной структуры (при сохранении ее амортизационного фонда) и, соответственно, увеличиваются ее возможности для льготирования по налогу на прибыль в части произведенных капитальных вложений. Одновременно уменьшаются потенциальные возможности для получения льготы по налогу на прибыль у структурного подразделения, передавшего часть своей чистой прибыли головной структуре.

Учитывая правовую неурегулированность вопросов, связанных с передачей амортизационных фондов в рамках одного юридического лица, представляется целесообразным оговаривать такие вопросы в учетной политике субъекта хозяйствования.

8. В перспективе при отмене создаваемых за балансом амортизационных фондов, которые в действительности не являются реальными источниками собственных средств субъектов хозяйствования, проблемы по передаче таких фондов в рамках одного юридического лица исчезнут сами собой и не будут более волновать отечественных налогоплательщиков.

Окончательное решение по поставленным проблемным вопросам и выработанным по ним предложениям, затрагивающим деятельность юридических лиц, имеющих самостоятельные структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс, должно, с нашей точки зрения, высказать Министерство финансов, а по вопросам амортизационных фондов – Министерство экономики Республики Беларусь.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон Республики Беларусь от 22.12.1991 г. "О налогах на доходы и прибыль" (с учетом последующих изменений и дополнений).
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению: Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89.
3. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности: Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.02.2004 г. № 16.
4. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль: Утв. постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2004 г. № 19.
5. Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2004 г. № 110).
6. ПБУ 06/01 "Учет основных средств": Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н.
7. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (в редакции Постановления Минэкономики, Минфина, Минстата, Минстройархитектуры от 30.03.2004 г. № 87/55/33/5).

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: СУЩНОСТЬ, ЗНАЧИМОСТЬ, ПРОБЛЕМЫ, ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Е.Е. Банцевич, МГУП

Ограничение ресурсов и достижение эффективности требуют постоянного сопоставления расходов и полученных результатов. В целом механизм хозяйствования предприятия определяется степенью управляемости затрат. Поэтому требования управления определяют расширение функций учета издержек производственной деятельности и необходимость разработки для предприятий системы контроля себестоимости продукции на основе углубления аналитичности применяемых группировок. Принцип эффективности управления предопределил необходимость появления управленческого учета.

По мнению Л.И. Хоружий, "управленческий учет как научная категория является логическим следствием эволюционного развития бухгалтерского учета" [22, с.197], а выделение управленческого учета в отдельную научную дисциплину она считает "ценным для развития теории, методологии учета, практического применения и решения задач управления, стоящих перед хозяйствующими субъектами независимо от отраслевой принадлежности, в условиях их адаптации к рыночным отношениям" [22, с.198].

Изучение литературных источников позволяет сделать вывод о том, что среди теоретиков учета в настоящее время не существует строгой и однозначной определенности в области управленческого учета. Высокая степень дискуссионности наблюдается также в вопросах соотношения – финансовый и управленческий учет, производственный и управленческий учет.

Поскольку управленческий учет имеет развитую теорию и практику в англо-американской, европейской (континентальной) национальных бухгалтерских системах, рассмотрим суждения по ключевым вопросам управленческого учета, принятые в западных странах.

М. Скоун считает, что "управленческий учет можно определить как предоставление менеджерам финансовой информации в целях помочь им в ключевых сферах: планирования, контроля, принятия решений"