

10. Инструкция по бухгалтерскому учету "Доходы организации", утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. №9.
11. Инструкция по бухгалтерскому учету резервов, условных обязательств и условных активов утвержденная постановлением Министерства финансов РБ от 28.12.2005г. №168.
12. Положение о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции в организациях промышленности, утвержденное Минфином РБ 29.12.2001г. №134.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОРЯДКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ИНОСТРАННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩЕГО ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НА ТЕРРИТОРИИ РБ

*Автор: Ражновская Оксана Викторовна
Научный руководитель: Н.А. Ходикова к.э.н., доцент,
УО «Полоцкий государственный университет»*

В последнее время на территории Республики Беларусь все больше иностранных представительств осуществляют хозяйственную деятельность. Среди них есть такие организации, которые одновременно осуществляют деятельность и представляют интересы головной организации, функционируют без осуществления деятельности, получая на эти цели финансирование вышестоящей организации.

При осуществлении деятельности на территории РБ иностранные представительства должны руководствоваться Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 14 октября 2003 г. № 92 «Об утверждении инструкции об особенностях исчисления и уплаты налога на прибыль иностранными организациями, осуществляющими деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, и инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Республике Беларусь через постоянное представительство».

Согласно данного нормативного документа налогообложению подлежит прибыль иностранного юридического лица, полученная через постоянное представительство, расположенное на территории Республики Беларусь, и представляющая собой сумму прибыли, полученной от реализации товаров (работ, услуг), а также иных ценностей и имущественных прав, и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям, непосредственно связанных с осуществлением деятельности через постоянное представительство, понесенных как в Республике Беларусь, так и за ее пределами.

Налогообложению подлежит только та прибыль иностранного юридического лица, которая возникает в связи с его деятельностью через постоянное представительство, находящееся в Республике Беларусь, независимо от того, поступает ли выручка на счета, открытые в банках Республики Беларусь, получена она от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей или имущественных прав юридическим и/или физическим лицам Республики Беларусь или юридическим и/или физическим лицам иностранного государства [1, гл. 3]

В случае, когда подлежащую налогообложению в Республике Беларусь прибыль невозможно определить исходя из документально подтвержденной выручки за вычетом документально подтвержденных затрат, применяется условный метод исчисления прибыли путем определения удельного веса облагаемой прибыли.

При этом иностранным юридическим лицом (его уполномоченным представителем) по согласованию с налоговым органом могут быть использованы следующие критерии:

- удельный вес затрат рабочего времени, понесенных иностранным юридическим лицом для осуществления деятельности, прибыль от которой подлежит налогообложению в Республике Беларусь, в составе затрат рабочего времени по всей деятельности данного лица;
- удельный вес затрат, понесенных иностранным юридическим лицом для осуществления деятельности, прибыль от которой подлежит налогообложению в Республике Беларусь, в составе общих затрат, понесенных иностранным юридическим лицом;
- удельный вес прибыли от осуществления деятельности, прибыль от которой подлежит налогообложению в Республике Беларусь, в составе общей прибыли, полученной в связи с деятельностью иностранного юридического лица;
- другие критерии аналогичного характера [1, гл. 3].

Если первые два критерия возможно рассчитать, используя данные иностранного представительства, то по третьему критерию получается ситуация, когда для определения подлежащей налогообложению в Республике Беларусь прибыли, необходимо применять удельный вес прибыли от осуществления деятельности, прибыль от которой подлежит налогообложению в Республике Беларусь, в составе общей прибыли, полученной в связи с деятельностью иностранного юридического лица.

При определении прибыли иностранного представительства, осуществляющего деятельность на территории Республики Беларусь, нерешенные вопросы, связанные с определением прибыли и в том числе налогооблагаемой, возникают на этапе формирования и распределения затрат, связанных с представлением интересов головной организации и с хозяйственной деятельностью, в частности - распределении косвенных расходов.

У иностранных представительств существуют косвенные расходы, которые относятся как к финансируемой деятельности представительства, так и к хозяйственной деятельности. Например, глава представительства и главный бухгалтер занимаются как хозяйственной деятельностью, так и представляют интересы головной организации. Данные расходы необходимо отражать на отдельном субсчете к счету 26 «Общехозяйственные расходы, подлежащие распределению».

Поэтому и возникает закономерный вопрос, как распределять и на каких счетах бухгалтерского учета отражать данные расходы. Рассмотрим, возможно ли применение критериев для определения налогооблагаемой прибыли, предложенных в инструкции № 92, для распределения косвенных расходов иностранного представительства.

В качестве примера возьмем основные статьи расходов иностранных представительств (см. таблицу 1).

Таблица 1. Примерный перечень затрат представительства иностранного юридического лица, осуществляющего деятельность на территории РБ

Статьи	Представительские расходы	Хозяйственные расходы	Смешанные расходы
	сумма, руб.	сумма, руб.	сумма, руб.
Аренда помещения	200		
Оплата услуг связи	180		
Содержание автомобильного транспорта			230
Оплата труда			500
Оплата ж/к услуг			130
Оплата услуг охраны		80	
Оплата банковских услуг			210
Содержание рабочего помещения		100	
Оплата командировочных	100		
Итого	480	180	1070
Всего		1730	

Как видно, часть расходов отнесена сразу к представительским и хозяйственным, выделены смешанные расходы в сумме 1070 руб., которые предстоит распределять.

Согласно 1 варианта исчисления прибыли в качестве базы распределения принимается удельный вес затрат рабочего времени, связанных с осуществлением представительской или хозяйственной деятельности. Для данного примера они будут равны 60 % для представительских, и 40 % для хозяйственных расходов.

Результат распределения суммы смешанных расходов (1070 р.) по первому методу представлен в таблице 2.

Таблица 2. Распределение суммы смешанных расходов по 1 методу

Статья	Представительские расходы, руб.	Хозяйственные расходы, руб.
Аренда помещения	–	–
Оплата услуг связи	–	–
Содержание автомобильного транспорта	$230 \cdot 0,6 = 138$	$230 \cdot 0,4 = 92$
Оплата труда	$500 \cdot 0,6 = 300$	$500 \cdot 0,4 = 200$
Оплата ж/к услуг	$130 \cdot 0,6 = 78$	$130 \cdot 0,4 = 52$
Оплата услуг охраны	–	–
Оплата банковских услуг	$210 \cdot 0,6 = 126$	$210 \cdot 0,4 = 84$
Содержание рабочего помещения	–	–
Оплата командировочных	–	–
Итого	642	428
Всего	1070	

Таким образом, используя в качестве базы распределения затраты рабочего времени, смешанные расходы в сумме 1070 руб. были распределены: 642 руб. – к представительским, 428 руб. – к хозяйственным расходам.

Согласно 2 варианта исчисления прибыли, в качестве базы распределения принимается удельный вес затрат, понесенных иностранным юридическим лицом для осуществления деятельности, в составе общих затрат, понесенных иностранным юридическим лицом. В данном случае такую базу будет составлять сумма прямых представительских и прямых хозяйственных расходов, т.е. $480 + 180 = 660$ р. Откуда 72,7 % относятся на представительские расходы, 27,3 % – на хозяйственные расходы. Необходимые расчеты представлены в таблице 3.

Таблица 3. Распределение суммы смешанных расходов (1070 р.) по 2 методу

Статья	К представительским расходам, руб.	К хозяйственным расходам, руб.
Содержание автомобильного транспорта	$0,273 \cdot 230 = 62,79$	$0,727 \cdot 230 = 167,21$
Оплата труда	$0,273 \cdot 500 = 136,5$	$0,727 \cdot 500 = 363,5$
Оплата ж/к услуг	$0,273 \cdot 130 = 35,49$	$0,727 \cdot 130 = 94,51$
Оплата банковских услуг	$0,273 \cdot 210 = 57,33$	$0,727 \cdot 210 = 152,67$
Итого	292,11	777,89
Всего	1070	

Из таблицы 3 видно, что смешанные расходы в сумме 1070 руб. были распределены: 292,11 руб. – к представительским, 777,89 руб. – к хозяйственным расходам.

Для распределения смешанных затрат нами был предложен новый критерий – объем финансирования представительства и объем реализации полученный в отчетном периоде.

Таблица 4. Структура новых критериев для распределения смешанных затрат

Показатель	Сумма, руб.	Удельный вес, %
Объем финансирования	1500	55,6
Выручка	1200	44,4
Итого	2700	100

Распределение суммы смешанных расходов, используя новый критерий, выглядит следующим образом:

$1070 * 55,6 \% = 594,92$ р. – относится на целевое финансирование,

$1070 * 44,4 \% = 475,08$ р. – относится на хозяйственную деятельность.

Влияние выбора метода распределения косвенных затрат на финансовый результат с использованием 1,2 и 3 методов отображено в таблице 5.

Таблица 5. Определение финансовых результатов в зависимости от способа распределения смешанных затрат

	1 вариант	2 вариант	3 вариант
Выручка, руб.	1200	1200	1200
Налоги:			
НДС, руб.	183	183	183
ЕП, руб.	30,5	30,5	30,5
Затраты:			
Прямые	180	180	180
Смешанные	428	777,89	475,08
Прибыль, руб.	378,5	28,6	331,42
Налог на прибыль, руб.	90,8	6,9	79,5

Подводя итог, отмечаем, что, использование различных методов распределения смешанных затрат приводит к разным финансовым результатам от осуществления хозяйственной деятельности, причем весьма ощутимым: в одном случае прибыль равна 378,5 руб., в другом – 28,6 руб., в третьем – 331,42 руб. Соответственно и изменяется размер уплачиваемого налога на прибыль. Таким образом, выбор предложенных в инструкции критериев определения удельных весов прибыли влияет на распределение косвенных затрат на работы и услуги, что приводит к завышению или занижению их себестоимости, а следовательно, к неправильному определению прибыли предприятия от хозяйственной деятельности и расходов связанных с финансированием представительства.

В статье рассмотрен существующий порядок определения налогооблагаемой прибыли представительства иностранного юридического лица, осуществляющего деятельность на территории РБ. Предложены новые критерии для распределения косвенных затрат представительства, влияющих на величину налогооблагаемой прибыли.

One has considered the existing procedure of calculation of taxable profit of representative of foreign juridical person in the Republic of Belarus. New criteria of distribution of indirect costs of representative, which influence on taxable profit, are proposed.

Литература:

1. Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 14 октября 2003 г. № 92 «Об утверждении инструкции об особенностях исчисления и уплаты налога на прибыль иностранными организациями, осуществляющими деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, и инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Республике Беларусь через постоянное представительство».

2. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987.-288 с.
3. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебное пособие / В.А. Белобородова, В.Т. Слабинский и др.- 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Финансы и статистика, 1989.-279 с.
4. Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирования в промышленности / П.С. Безруких, А.Н. Камаев, И.П. Комисарова. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 233 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ОБСЛУЖИВАНИЕ И УПРАВЛЕНИЕ ПРОИЗВОДСТВОМ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ ПОСРЕДСТВОМ АВС-АНАЛИЗА

Автор: Дывень Ю.Г., студентка 4 курса

Научный руководитель: Е.В. Тычкова

Гомельский государственный технический университет имени П.О. Сухого

Одним из условий увеличения прибыли предприятия является снижение себестоимости выпускаемой продукции. Поэтому вопросы управления затратами являются весьма актуальными для предприятий.

Большое значение в поиске путей снижения себестоимости продукции имеет выявление и сокращение затрат прямо не связанных с процессом производства. К таким расходам относят затраты на организацию и управление производством. Их удельный вес в себестоимости весьма значителен. Следовательно, их увеличение приводит к повышению себестоимости, а это, в свою очередь, влияет на величину прибыли.

Порядок распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам продукции, работ, услуг устанавливается методикой, принятой учетной политикой предприятия.

Существенным недостатком применяемых в настоящий момент методов является неточное распределение накладных затрат по видам выпускаемой продукции.

Методические рекомендации Министерства промышленности Республики Беларусь дают предприятиям множество вариантов распределения общецеховых и общехозяйственных расходов по видам продукции. Они могут распределяться по видам продукции пропорционально:

- основной заработной плате производственных рабочих;
- прямым материальным затратам;
- прямым затратам;
- сметным (нормативным) ставкам;
- объемам выпуска продукции по плану (отчету) в фактических ценах;
- маргинальному доходу [3].

Применение пропорционального распределения затрат относительно любой из вышеперечисленных баз является приближением и искажает истинную себестоимость объектов учета, но в свою очередь является наиболее простым и удобным методом при ведении бухгалтерского и финансового учета.

Реально в деятельности предприятия всегда существует непропорциональное поглощение затрат разными продуктами. Наиболее емкими оказываются продукты с наименьшим объемом и наибольшей сложностью из всей продуктовой группы. При применении традиционных методов учёта они оказываются недооцененными из данной продуктовой группы. Напротив, наименее емкими оказываются продукты с наибольшим объемом и наименьшей сложностью. При применении традиционных методов учёта они оказываются переоцененными из данной продуктовой группы. При этом искажение себестоимости является пропорциональным доле накладных расходов в общей структуре затрат.