

ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННАЯ КООПЕРАЦИЯ КАК ИНСТРУМЕНТ ОПТИМИЗАЦИИ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ И ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Г.Р. Шагалева, аспирант

(Уфимский государственный нефтяной технический университет)

Перед крупными организациями, имеющими в своем составе территориально обособленные структурные подразделения, возникают особые проблемы в процессе управления ими, а именно:

- координация материальных и финансовых потоков между филиалами и головным подразделением;
- гармонизация интересов структурных подразделений и организации в целом;
- формирование внутрикорпоративной системы взаимных расчетов между подразделениями;
- оптимизация налогообложения деятельности организации.

Внутрихозяйственные отношения между структурными подразделениями одного юридического лица представляют собой операции по передаче или обмену части имущества, результатов выполненных работ, оказанных услуг одной структурной единицей организации другой в целях обеспечения основной производственной и хозяйственной деятельности.

Одной их форм внутрихозяйственных отношений является внутрихозяйственная кооперация.

Например, организация состоит из N филиалов и головного подразделения. Каждый филиал имеет законченный технологический цикл, а готовая продукция филиала (a_i) может быть реализована сторонним покупателям по рыночным ценам (x_i). Организация также производит изделие b , состоящее из продукции филиалов, реализуемое покупателям по рыночной цене x_b . В производстве продукции b участвуют M из N филиалов организации (очевидно, что $M \leq N$) т.е. $b = \sum_{j=1}^m a_j, i = \overline{1; n}$

В этом случае, продукция филиала j выступает в качестве полуфабрикатов для следующего по технологической цепочке производства филиала ($j+1$), а структурные подразделения, занятые производством изделия b – участники внутрихозяйственной кооперации.

Формирование механизма внутрихозяйственной кооперации предполагает рассмотрение 4 аспектов:

- 1) анализ существующей и формирование альтернативной схемы движения материальных и финансовых потоков;
- 2) правовую основу внутривозвратных отношений;
- 3) экономического обоснования стоимостной оценки внутренних поставок;
- 4) отражения в бухгалтерском учете и налоговые последствия применения механизма внутривозвратной кооперации;
- 5) документационное оформление операций по внутривозвратным поставкам.

Рассмотрим анализ существующей и формирование альтернативной схемы движения материальных и финансовых потоков.

В настоящее время в МАО "Нефтеавтоматика" применяется следующая схема движения материальных ресурсов в рамках внутривозвратной кооперации:

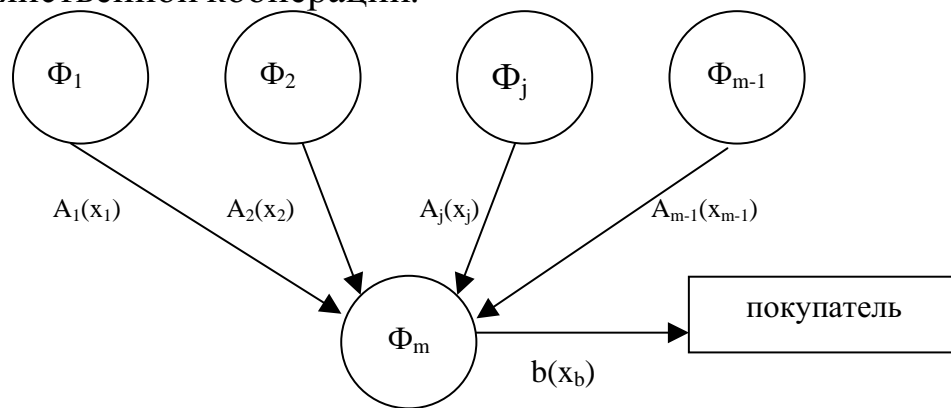


Рисунок 1 – Схема движения материальных ресурсов

Каждый филиал свою готовую продукцию, являющуюся полуфабрикатом для следующего по технологической цепочке подразделения, "поставляет" по рыночной цене с предъявлением счетов-фактур, отражением на счетах реализации готовой продукции и начислением соответствующих налогов (НДС, налог на пользователей автодорог, налога на прибыль). Последний в технологической цепочке филиал поставляет готовое изделие покупателю. Головное подразделение осуществляет контроль исполнения условий договора.

Схема движения денежных потоков после оплаты покупателем полученной продукции представлена на рис. 2.

После получения денежных средств филиал, реализующий готовое изделие покупателю, перечисляет причитающиеся средства филиалам, участвующим во внутривозвратной кооперации согласно выставленным счетам-фактурам. На расчетный счет

головного подразделения, таким образом, денежные средства не поступают. Однако с вводом в действие Части I НК РФ обязанность по уплате налогов в бюджет лежит на головном подразделении. Это обстоятельство ставит перед управлением организацией дополнительную задачу по истребованию денежных средств у филиалов для уплаты налогов, обязательных перечислений и других централизованных платежей, а также аккумуляции финансовых ресурсов для обеспечения управления организацией.

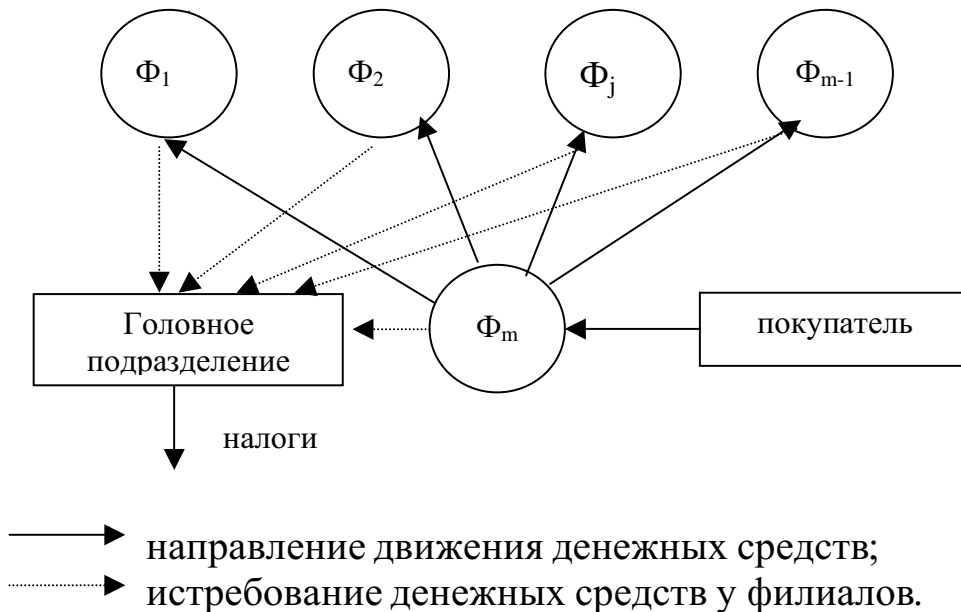
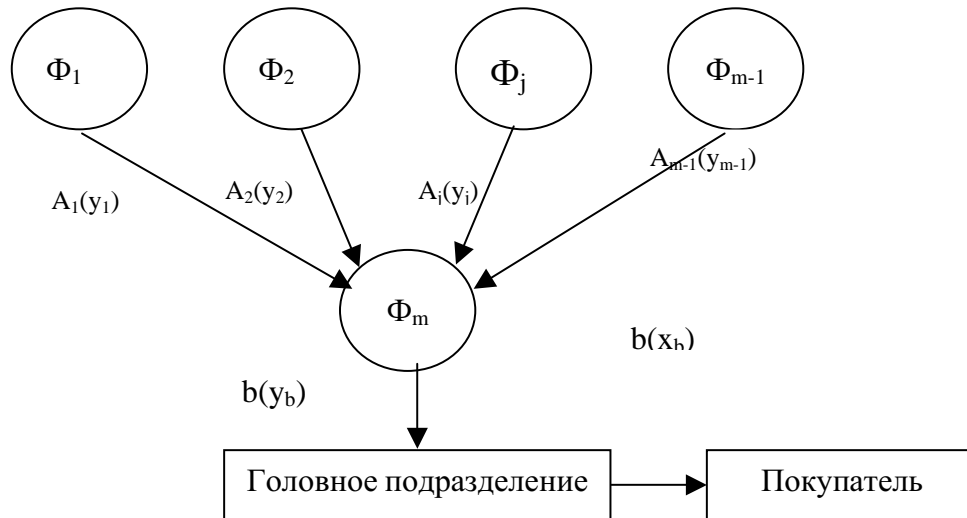


Рисунок 2 – Схема движения денежных потоков после оплаты покупателем продукции

Предлагаемая схема внутрихозяйственной кооперации способствует усилению роли головного подразделения, как центра, координирующего движение материальных и финансовых потоков, представлена на рис. 3.

В этом случае, организация в лице головного подразделения аккумулирует финансовые потоки на своем расчетном счете и распоряжается ими в интересах всего предприятия: уплачивает налоги и другие обязательные платежи, распределяет финансовые ресурсы между филиалами согласно заявленным трансфертным ценам, использует свободные денежные средства в соответствии с принятой финансовой политикой и программами развития организации.



где $A_1(y_1)$, $A_2(y_2)$, $A_j(y_j)$, $A_{m-1}(y_{m-1})$ продукция филиалов Φ_1 , Φ_2 , Φ_j , Φ_{m-1} соответственно по трансфертным (внутренним) ценам;
 $b(y_b)$ – готовое изделие b по трансфертной (внутренней) цене.

Рисунок 3 – Движение материальных ресурсов

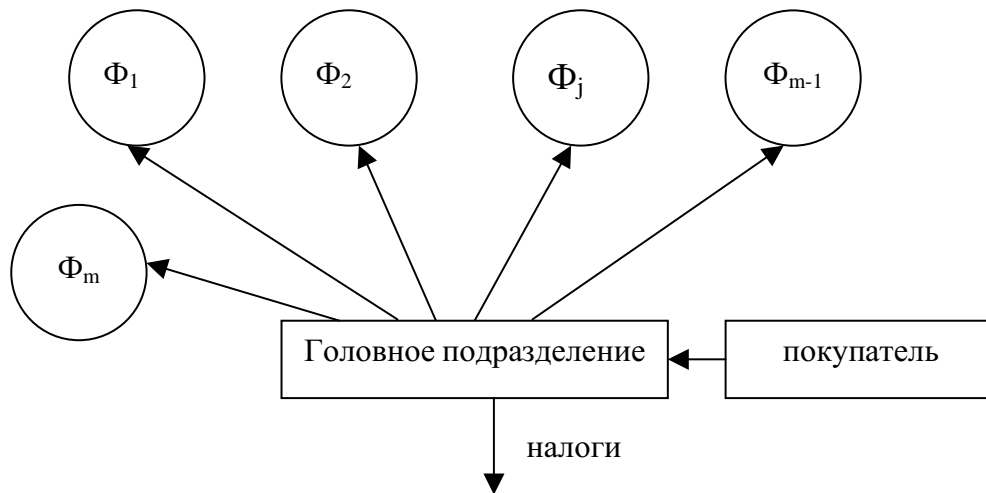


Рисунок 4 – Движение денежных потоков

Рассмотрим правовую основу внутрихозяйственных отношений.

Предложенная схема движения материальных ресурсов в рамках внутрихозяйственной кооперации основана на том утверждении, что любое движение имущества между подразделениями одного юридического лица не сопровождается переходом права собственности на это имущества, а, следовательно, с точки зрения гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства не является реализацией материальных ценностей. Обратимся к

действующему законодательству:

1) наделение юридическим лицом своего обособленного подразделения имуществом, в том числе перераспределение этого имущества, в соответствии с п. 3 ст. 55 ГК РФ является одной из функций юридического лица по отношению к упомянутому подразделению и не может быть квалифицировано как действия по реализации товаров (работ, услуг).

2) согласно п. 12 ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении пяти перечисленных в нем условий. В случае продажи товаров, продукции, работ, услуг для признания выручки от реализации необходимо соблюдение всех пяти условий. Одним из этих пяти условий является переход права собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) от организации к покупателю или если работа принята заказчиком (услуга оказана). Из этого следует, что при перемещении продукции (товаров, работ, услуг, сырья, материалов и т.д.) между различными подразделениями одной организации выручка или доход возникнуть не могут. Следовательно, не признаются выручкой поступления, связанные с передачей материальных ценностей и средств между структурными подразделениями одного юридического лица.

3) согласно ст. 39 НК РФ реализацией товаров (работ, услуг) признается передача на возмездной основе права собственности на товары (передача результатов выполненных работ, оказание услуг). При передаче имущества одним филиалом другому, как уже отмечалось выше, перехода права собственности не происходит.

4) согласно подп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ признается реализацией товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе передача права собственности на товары (результаты выполненных работ, оказание услуг) "для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на доходы организации, в т.ч. через амортизационные отчисления". При этом, под "расходами, которые не принимаются к вычету..." необходимо понимать "затраты, которые не относятся на себестоимость". При передаче имущества, работ, услуг одним филиалом другому для дальнейшей доработки его стоимость включается в себестоимость готовой продукции.

На основании вышеизложенного, можно констатировать, что передача *любого* имущества между филиалами и подразделениями одного юридического лица не может являться реализацией (ни на возмездной, ни на безвозмездной основе).

Экономический аспект использования механизма внутривозвратной кооперации с целью оптимизации движения материальных и финансовых потоков заключается в:

- обосновании цен на внутренние поставки;
- в выборе филиалов-исполнителей (формирование "портфеля исполнителей").

При установлении цены на изделие, являющееся, в одной стороны, готовой продукцией для изготавливающего подразделения, и, с другой стороны, полуфабрикатом для принимающего подразделения, необходимо учитывать следующие факторы:

- величину прямых затрат на производство;
- величину накладных расходов;
- возможность приобретения у сторонних поставщиков;
- экономию на транспортных расходах;
- экономию на налогах;
- уровень загрузки производственных мощностей;
- величину прибыли.

Проблема выбора филиалов-кооператоров возникает в двух случаях:

- 1) если какое-либо изделие может быть изготовлено несколькими подразделениями;
- 2) если какое-либо изделие может быть закуплено у стороннего поставщика.

При формировании "портфеля исполнителей" необходимо учитывать следующие факторы:

- затраты на приобретение изделия;
- срок поставки;
- качество изделия;
- возможность послепродажного обслуживания.

Выбираются те подразделения, значения параметров которых будут оптимальными.

Рассмотрим отражение в бухгалтерском учете и налоговые последствия применения механизма внутривозвратной кооперации.

Как уже отмечалось выше, с целью согласования интересов филиалов и организации в целом, предлагается применение внутренних расчетных (трансфертных) цен на внутривозвратные поставки. При этом предполагается движение материальных ресурсов (готовой продукции филиалов) по трансфертным ценам отражать за балансом (на счетах управленческого учета), а в регистрах

бухгалтерского учета (в целях избежания нарекания со стороны налоговых органов о сокрытии дохода) по фактической себестоимости.

Это позволит решить двуединую задачу: учесть "право" филиалов на определенную часть прибыли после реализации готового изделия, с одной стороны, и минимизировать расходы по производству конечной продукции, с другой. Доля прибыли, получаемая филиалом от головного подразделения и остающаяся после покрытия издержек производства, используется по усмотрению руководства филиалом.

Таблица 1 - Схема бухгалтерских проводок

Операция	Передающее подразделение	Принимающее подразделение
1. Передача готовой продукции (оказание услуг, выполнение работ) филиал 1 на доработку в филиал 2	Д 79/в.к. К40	
2. Получены материальные ресурсы		Д 10/в.к. К 79/в.к.
3. Оказаны услуги (выполнены работы) одним филиалом другому		Д 20/в.к. К 79/в.к.

Для отражения в бухгалтерском учете применяется счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты" субсчет "Внутрихозяйственная кооперация". Аналитический учет следует вести в разрезе филиалов и выполняемых договоров. Готовая продукция филиала передается с кредита счета 40 "Готовая продукция" субсчет "Внутрихозяйственная кооперация" по плановой, нормативной или другой расчетной себестоимости. Принимающее подразделение отражает поступление материальных ресурсов либо в дебет счета 10 "Материалы" субсчет "Внутрихозяйственная кооперация", либо (услуги, работы) в дебет счета 20 "Основное производство" субсчет "внутрихозяйственная кооперация".

В конце отчетного периода необходимо осуществить корректировку расчетной себестоимости переданных материальных ценностей с отнесением остатка по счету 40 субсчет "В.к." на финансовые результаты.

Реализацию готового изделия целесообразно осуществлять

через головное подразделение т.к. это позволит:

- избежать "присвоения" финансового результата последним в технологической цепочке филиалом;
- аккумулировать денежные средства на расчетном счете головного подразделения для централизованных платежей в бюджет и иного расходования;
- усилить контроль за финансовыми потоками организации.

Применение механизма внутрихозяйственной кооперации является одним из инструментов оптимизации налогообложения, поскольку позволит:

- снизить налоговое бремя организации по налогу на пользователей автодорог (1 % от объема внутрихозяйственного оборота);
- снизить расходы, связанные с финансовыми расчетами по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организации.

Документационное оформление операций по внутрихозяйственным поставкам выглядит следующим образом.

В учетной политике организации должны найти отражения следующие аспекты внутрихозяйственных отношений:

- определение внутрихозяйственного оборота;
- оценка внутрихозяйственного оборота;
- механизм формирования "портфеля исполнителей" договора в рамках внутрихозяйственной кооперации;
- порядок расчетов по внутрихозяйственным отношениям;
- схема отражения в учете операций по внутрихозяйственной кооперации и прочих внутрихозяйственных отношений;
- формы и содержание первичных документов на внутрихозяйственное перемещение материальных ценностей (оказание услуг, выполнение работ).

* Экономический вестник УГНТУ /под ред. д.э.н. Родионовой Л.Н. //Сб. трудов УГНТУ, 2001. – с. 128-135.