

На правах рукописи

Соболь Оксана Николаевна

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА
В ЗАГРАНИЧНЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ РОССИЙСКИХ
ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность — 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург–2020

Работа выполнена в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Кочинев Юрий Юрьевич

Официальные оппоненты: **Роголенко Татьяна Михайловна,**
доктор экономических наук, профессор,
Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Государственный университет управления»,
профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и
налогообложения

Баранова Лариса Гурьевна,
кандидат экономических наук, доцент,
Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Петербургский государственный университет путей
сообщения Императора Александра I», доцент
кафедры бухгалтерского учета и аудита

Ведущая организация - Частное образовательное учреждение высшего
образования «Санкт-Петербургский университет
технологий управления и экономики»

Защита диссертации состоится «_____» _____ 2020 г. в _____ часов на заседании диссертационного совета Д 212.354.21 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет» по адресу: 191023, г. Санкт-Петербург, улица Садовая, дом 21, ауд. _____.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте <http://www.unecon.ru/dis-sovety> Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет».

Автореферат разослан «_____» _____ 2020 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Н.В. Бурова

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В связи с расширением международного сотрудничества многие российские организации открывают свои представительства за рубежом с целью выхода на международные рынки. Анализ информации, подлежащей в соответствии с Положением ЦБ РФ от 30.12.2014 г. № 454-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» публичному раскрытию на специальных сайтах организаций – распространителей информации на рынке ценных бумаг¹, показывает, что обособленные подразделения российских организаций функционируют по всему миру: в европейских и азиатских странах, в странах Северной и Южной Америки, других странах. В зависимости от того, в какой стране открывается такое подразделение, существуют определенные особенности осуществления его деятельности с учетом не только российского законодательства, но и законодательства конкретного государства.

При этом практика показывает, что при ведении деятельности российской организации за рубежом неизбежно возникает ряд вопросов как в отношении методики бухгалтерского учета в заграничном обособленном подразделении, так и в плане применения законодательных и нормативных актов, регулирующих вопросы налогообложения, осуществления валютных операций, трудовых отношений в заграничном подразделении российской организации².

Особого внимания заслуживает анализ учетных особенностей при осуществлении операций в заграничных подразделениях российских организаций. Актуально проведение анализа финансовых операций в заграничных подразделениях российских организаций с точки зрения соответствия их валютному законодательству РФ. Практически не разработан анализ таких неурегулированных нормативно вопросов, как особенности признания и документального подтверждения для цели исчисления налога на прибыль в РФ расходов, произведенных за пределами РФ.

Восполнение указанных пробелов обуславливает актуальность данного исследования.

Степень научной разработанности темы исследования. Концептуальные вопросы бухгалтерского и налогового учета в российских организациях, в том числе и в организациях, осуществляющих деятельность через обособленные подразделения, рассмотрены в фундаментальных трудах отечественных ученых Я.В. Соколова, А.А. Терехова, Н.П.Кондракова, В.Г.Гетьмана, С.М.Бычковой, М.В.Мельник, Р.А.Алборова, И.Н.Богатой, Н.Н.Хахоновой, Е.А.Мизиковского.

Анализ конкретных вопросов бухгалтерского и налогового учета в российских организациях, осуществляющих деятельность через обособленные подразделения, нашел свое отражение в работах Т.Д. Бурсулая, Р.И. Рябовой, И.Ю. Гарнова, С.М. Рюмина, Л.В. Сотниковой, Е.А. Федорцовой, Е.Ю.

¹ URL: http://www.krayinfo.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=137

² URL: <http://www.auditinform.ru/aupages-art-pzrpvr.html> ; <http://mirznanii.com/a/238426/nekotorye-problemnye-voprosy-nalogooblozheniya-pribyli-rossiyskikh-organizatsiy-s-postoyannym-predstavitelstvom-za-rubezhom>

Чирковой, И.В. Шуваловой и др. В работах перечисленных выше авторов рассмотрены вопросы учетной политики организации при наличии обособленных подразделений, вопросы документооборота между головной организацией и выделенным на отдельный баланс обособленным подразделением. Вопросы особенностей ведения учета при нахождении обособленного подразделения организации за пределами РФ в указанных работах не рассмотрены.

Отдельные вопросы ведения учета в заграничном подразделении российской организации, возникновения курсовых разниц по расчетам представительства за рубежом, осуществления финансовых операций заграничным подразделением российской организации рассмотрены в работах Д.А. Кудрина, Ю.А.Локтевой, И.Н. Ложникова, О.А.Романчук, В.В. Семенихина.

Ряд работ посвящен вопросам избежания двойного налогообложения и зачету налогов, уплаченных подразделением российской организации за рубежом. Эти вопросы проанализированы в работах Д.М.Колесникова, Е.А.Прониной, О.А.Мокроусова, Ю.М.Красновой, Р.И.Рябовой, Т.А.Буровой, Г.Г.Джамаловой, Н.Н.Лобановой.

Некоторые вопросы оплаты и регулирования труда работников в заграничных подразделениях российских организаций рассмотрены в работах Е.В.Воробьевой, О.В.Негребецкой.

Отдавая должное вкладу указанных выше авторов, следует отметить, что в известных источниках практически отсутствуют сведения об организации и особенностях ведения бухгалтерского учета в обособленных подразделениях за рубежом. В литературе отсутствует анализ финансовых операций в заграничных подразделениях российских организаций с точки зрения соответствия их валютному законодательству РФ. Практически не разработан анализ таких неурегулированных вопросов, как особенности признания и документального подтверждения для цели исчисления налога на прибыль в РФ расходов, произведенных за пределами РФ, исчисление страховых взносов при оплате труда работников заграничного подразделения российской организации (которые с позиции валютного законодательства РФ могут быть как резидентами, так и нерезидентами).

Актуальность указанных выше вопросов, недостаточная их степень разработанности определили выбор цели и задач настоящего исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретико-методических положений, направленных на совершенствование бухгалтерского и налогового учета в российских организациях, осуществляющих деятельность через обособленные подразделения за рубежом.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи**:

- на основе анализа нормативных и литературных источников по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения операций в заграничных

подразделениях российских организаций выявить и обосновать возможные варианты ведения бухгалтерского учета в заграничном подразделении;

- выявить и систематизировать проблемные вопросы, связанные с признанием расходов заграничного подразделения в налоговом учете головной организации, проблемные вопросы, связанные с исчислением страховых взносов при оплате труда работников заграничного подразделения российской организации в иностранной валюте;

- разработать методику ведения бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации, осуществляющей операции с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте;

- разработать методику ведения бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации, осуществляющей операции с активами и обязательствами, выраженными как в иностранной валюте, так и в рублях;

- с целью выявления рисков возможного нарушения валютного законодательства РФ систематизировать финансовые операции в заграничных подразделениях российских организаций с позиции соответствия их валютному законодательству;

- разработать рекомендации по проблемным вопросам признания расходов заграничного подразделения в налоговом учете головной организации, проблемным вопросам, связанным с исчислением страховых взносов при оплате труда работников заграничного подразделения российской организации в иностранной валюте.

Объектом исследования диссертации являются положения, раскрывающие методологию бухгалтерского и налогового учета в российских организациях, осуществляющих деятельность за рубежом через обособленные подразделения.

Предмет исследования — организация и ведение бухгалтерского и налогового учета в российских организациях, осуществляющих деятельность за рубежом через обособленные подразделения.

Теоретическая основа исследования – труды российских ученых, нормативно-правовые акты по вопросам бухгалтерского и налогового учета в российских организациях, в том числе и в организациях, осуществляющих деятельность через обособленные подразделения за рубежом.

Методологическая основа исследования включает общую методологию бухгалтерского и налогового учета, системный подход, а также общенаучные методы познания, применяемые в отечественной и зарубежной науке: логический анализ, синтез, информационный и процессный подходы, а также иные методы, используемые при исследовании экономических процессов и позволяющие осуществить изучение исследуемых научных проблем.

Информационную базу исследования составили нормативные документы и законодательные акты, регулирующие вопросы ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, международные стандарты финансовой отчетности, статьи российских ученых и специалистов по

вопросам теории и практики бухгалтерского и налогового учета в российских организациях, а также имеющийся практический опыт.

Обоснованность и достоверность результатов диссертационного исследования определяется проработанностью вопроса в ходе анализа большого количества релевантных материалов с учетом правильно выбранных методов и логики исследования, публикацией результатов диссертационного исследования в научных изданиях, в том числе из перечня рекомендованных ВАК, а также апробацией результатов диссертационного исследования на научно-практических конференциях, применением в учебном процессе и использовании в организации при разработке методических материалов по оказанию клиентам консультационных и информационных услуг, связанных с вопросами осуществления деятельности за рубежом через обособленные подразделения.

Область исследования соответствует паспорту научной специальности 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика в п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей».

Научная новизна диссертационной работы состоит в разработке концептуальных методических положений, направленных на совершенствование бухгалтерского и налогового учета в российских организациях, осуществляющих деятельность через обособленные подразделения за рубежом.

Наиболее существенные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем:

1. Разработана методика бухгалтерского учета в функциональной валюте в заграничном подразделении российской организации, осуществляющем операции с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте. Разработанная методика основана на авторской концепции, рассматривающей расчеты по выделенному имуществу как компонент капитала (долю участия организации в чистых активах подразделения), что позволяет реализовать принцип, установленный международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 21, состоящий в том, что функциональная валюта должна максимально правильно показывать все экономические последствия осуществленных операций.

2. Разработана методика бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации, осуществляющем операции с активами и обязательствами, выраженными как в иностранной валюте, так и в рублях. Разработанная методика при осуществлении учета в рублях обеспечивает выполнение требований положения по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006 в отношении учета операций с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте.

3. На основе предложенной классификации финансовых (валютных) операций в заграничных подразделениях российских организаций разработан

подход к выявлению операций, при осуществлении которых возникает риск признания их незаконными с позиций валютного законодательства РФ, что обуславливает необходимость раскрытия соответствующей информации в бухгалтерской отчетности, формирования в бухгалтерском учете соответствующих оценочных обязательств, вследствие чего реализуется принцип формирования полного представления о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности.

4. Осуществлено развитие методики налогового учета расходов, возникающих при ведении организацией деятельности за пределами РФ, дополняющее разработанную методику признанием в налоговом учете внереализационных доходов и расходов в виде курсовых разниц, подлежащих отнесению на добавочный капитал, что обеспечивает снижение риска налоговых искажений.

5. Разработана концептуальная модель зависимости объекта обложения страховыми взносами по законодательству РФ от способа оформления трудовых отношений, состоящая в соотнесении вариантов выплаты заработной платы и начисления взносов по социальному страхованию со статусом работника (резидент / нерезидент) и законодательной базой (РФ или страна пребывания), благодаря чему выявлены ситуации, при которых не возникает объекта обложения страховыми взносами.

Теоретическая значимость работы состоит в обобщении, уточнении и разработке новых концептуальных положений по совершенствованию бухгалтерского учета в обособленных подразделениях российских организаций, осуществляющих деятельность за рубежом. Предложенные рекомендации по совершенствованию методик бухгалтерского учета в обособленных подразделениях российских организаций, осуществляющих деятельность за рубежом, дополняют и развивают положения теории современного бухгалтерского учета.

Практическая значимость работы заключается в том, что в диссертации разработаны и предложены практические рекомендации:

а) по ведению бухгалтерского учета в зарубежных подразделениях российских организаций, осуществляющих деятельность как с выраженными в иностранной валюте активами и обязательствами, так и с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте и в рублях;

б) по осуществлению валютных операций зарубежными подразделениями российских организаций, оценке риска признания их незаконными с позиций валютного законодательства РФ, формированию соответствующей информации в бухгалтерской отчетности;

в) по признанию в налоговом учете головной организации внереализационных доходов и расходов заграничного подразделения в виде курсовых разниц, подлежащих отнесению на добавочный капитал, а также расходов, связанных с уплатой налогов, сборов, иных обязательных платежей, установленных иностранным законодательством;

г) по исчислению страховых взносов при оплате труда работников заграничного подразделения российской организации, являющихся с позиции валютного законодательства РФ как резидентами, так и нерезидентами.

Использование разработанных и предложенных в диссертационной работе рекомендаций обеспечивает российским организациям, открывающим при выходе на международные рынки заграничные подразделения, организовать их деятельность без нарушения валютного и налогового законодательства РФ, организовать ведение бухгалтерского учета наиболее целесообразным для деятельности подразделения способом.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования были доложены и обсуждены на международных конференциях: XXXII заочная научная конференция "Research Journal of International Studies" (Екатеринбург, октябрь 2014 г.); V международная заочная научно-практическая конференция «Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики» (Пенза, 21-28 ноября 2014 г.); IX Всероссийская научно-практическая конференция с международным участием «Актуальные проблемы учета, налогообложения и развития ключевых сфер экономики» (Пенза, 25 ноября 2017 г.).

Публикации с изложением результатов исследования. Основные положения и результаты исследования изложены в 10 научных работах общим объемом 6,8 п.л. (авторский вклад 4,64 п.л.) Из них 6 статей общим объемом 5,4 п.л. опубликованы в научных изданиях, рекомендованных ВАК РФ, – журналах «Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки», «Экономика и предпринимательство», «Международный бухгалтерский учет», «Аудитор» и «Аудит и финансовый анализ».

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы. Объем диссертации — 162 страницы основного текста, диссертация содержит 3 рисунка и 24 таблицы, список литературы содержит 114 источников.

Во **введении** обоснована актуальность темы диссертационной работы, осуществлено описание объекта и предмета исследования, теоретико-методологической базы и содержания исследования, сформулирована научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе проведен анализ законодательных и нормативных актов, а также литературных данных, касающихся бухгалтерского учета и налогообложения зарубежных подразделений российских организаций. Рассмотрены два возможных варианта учета: с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» для внутрибалансовых расчетов (с выделением заграничного обособленного подразделения на отдельный баланс) и вариант учета операций головной организацией централизованно. Установлено, что в соответствии с положениями ПБУ 3/2006 и IAS 21 в заграничном подразделении российской организации, выделенном на отдельный баланс, возможны два варианта учета. Первый вариант: в валюте Российской Федерации – в рублях. Второй вариант: учет в функциональной валюте, тогда для составления бухгалтерской отчетности осуществляется

пересчет в рубли. Проведен анализ норм Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в результате чего установлено, что денежное измерение объектов бухгалтерского учета в иностранной валюте при принятии к учету и в валюте РФ (путем пересчета) при составлении отчетности не приводит к нарушению норм Закона.

Во второй главе проанализирована и усовершенствована методика бухгалтерского учета в обособленном подразделении российской организации за рубежом. Осуществлен сравнительный анализ вариантов ведения учета в подразделении российской организации за рубежом, которое осуществляет операции с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте (ведение учета как в функциональной валюте, так и в рублях со списанием возникающих курсовых разниц на добавочный капитал). Обоснована возможность и разработана методика бухгалтерского учета в функциональной валюте при осуществлении заграничным подразделением операций с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте. Рассмотрены особенности бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации, осуществляющем операции с активами и обязательствами, выраженными как в иностранной валюте, так и в рублях. Отмечено, что при существенной стоимости активов, выраженных в рублях, в качестве функциональной валюты заграничного подразделения следует выбрать функциональную валюту головной организации (рубли). Для подобного случая предложена следующая рекомендация: учет операций с немонетарными статьями, выраженными в рублях, следует вести в рублях, учет операций с монетарными и немонетарными статьями, выраженными в иностранной валюте, следует вести в иностранной валюте и в рублях, осуществляя пересчет стоимости, выраженной в валюте, в рубли на дату совершения операций, а также на дату составления отчетности, отражать курсовые разницы, списывая их на добавочный капитал. Проведен анализ соответствия финансовых операций в заграничном подразделении валютному законодательству РФ. На основе систематизации валютных операций, осуществляемых заграничным подразделением российской организации, разработан подход к выявлению операций, при осуществлении которых возникает риск признания их незаконными с позиций валютного законодательства РФ.

В третьей главе рассмотрено признание расходов зарубежного подразделения в налоговом учете головной организации. Осуществлен анализ проблемных вопросов, связанных с признанием в налоговом учете головной организации внереализационных доходов и расходов заграничного подразделения в виде курсовых разниц, подлежащих отнесению на добавочный капитал, а также расходов, связанных с уплатой налогов, сборов, иных обязательных платежей, установленных иностранным законодательством.

Проанализированы проблемные вопросы, связанные с исчислением страховых взносов при оплате труда работников заграничного подразделения российской организации, являющихся с позиции валютного законодательства РФ как резидентами, так и нерезидентами.

В заключении сформированы основные выводы данной диссертационной работы.

II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Разработана методика бухгалтерского учета в функциональной валюте в заграничном подразделении российской организации, осуществляющем операции с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте. Разработанная методика основана на концепции, рассматривающей расчеты по выделенному имуществу как компонент капитала (долю участия организации в чистых активах подразделения), что позволяет реализовать принцип, установленный международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 21, состоящий в том, что функциональная валюта должна максимально правильно показывать все экономические последствия осуществленных операций.

Известное положение международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 21 устанавливает, что функциональная валюта заграничного подразделения может быть отлична от функциональной валюты головной организации, причем в качестве функциональной валюты заграничного подразделения может быть определена валюта страны его пребывания, поскольку при этом удовлетворяются условия, установленные стандартом для выбора функциональной валюты. Если же функциональная валюта заграничного подразделения отлична от функциональной валюты головной организации, то согласно IAS 21 при составлении финансовой отчетности организации активы и обязательства заграничного подразделения переводятся в функциональную валюту организации с использованием курса закрытия, доходы и расходы переводятся по обменным курсам валют на даты соответствующих операций.

В российском же учете раздел IV ПБУ 3/2006, регулирующий вопросы учета активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами РФ (таблица 1), устанавливает, что в заграничном подразделении российской организации в функциональную валюту организации (рубли) с использованием курса закрытия пересчитываются монетарные статьи, а с 2019 года на отчетную дату пересчитываются и немонетарные статьи, если они выражены в иностранной валюте.

Таблица 1 – Сравнительный анализ IAS 21 и ПБУ 3/2006

IAS 21	IV раздел ПБУ 3/2006
Монетарные активы и обязательства пересчитываются в функциональную валюту головной организации (валюту представления отчетности) по курсу на дату закрытия (отчетную дату).	Денежные средства, финансовые вложения, средства в расчетах пересчитываются в рубли на отчетную дату.

Немонетарные активы и обязательства пересчитываются в функциональную валюту головной организации (валюту представления отчетности) по курсу на дату закрытия (отчетную дату).	С 01.01.2019 г. выраженные в иностранной валюте внеоборотные активы, запасы и др. пересчитываются по курсу на отчетную дату.
---	--

Очевидно, что Минфин РФ стремится приблизить нормы ПБУ 3/2006 к нормам IAS 21, чем обусловлена и изначальная норма (пересчет монетарных статей в рубли только на отчетную дату), и изменение ПБУ 3/2006 с 01.01.2019 года в части пересчета на отчетную дату выраженных в иностранной валюте немонетарных статей. Однако, в отличие от IAS 21, ПБУ 3/2006 не устанавливает понятие «функциональная валюта» и не содержит прямого указания на то, что функциональная валюта заграничного подразделения может быть отлична от функциональной валюты головной организации (валюты представления). Тем не менее, формулировка ПБУ 3/2006 о пересчете активов и обязательств для цели составления отчетности позволяет предположить, что ПБУ 3/2006 допускает возможность ведения учета в заграничном подразделении российской организации в валюте, отличной от валюты представления отчетности, поскольку в отношении выраженных в иностранной валюте монетарных и немонетарных статей нормы IAS 21 и ПБУ 3/2006 совпадают.

В связи с этим возможен вывод: бухгалтерский учет в заграничном подразделении российской организации, деятельность которого ограничена только операциями с выраженными в иностранной валюте активами и обязательствами, может вестись в иностранной валюте, а пересчет в рубли осуществляться только на дату составления бухгалтерской отчетности. В работе показано, что подобная позиция не приводит к нарушению норм законодательных актов РФ в области бухгалтерского учета.

В работе был проведен сравнительный анализ двух вариантов ведения бухгалтерского учета операций в заграничном подразделении, осуществляющих операции с выраженными в иностранной валюте активами и обязательствами:

- учет в валюте РФ (рублях) со списанием возникающих курсовых разниц на добавочный капитал;

- учет в функциональной валюте (евро) с последующим пересчетом в рубли только для цели составления бухгалтерской отчетности организации.

Сравнительный анализ показал, что бухгалтерский учет в заграничном подразделении, операции в котором ограничены выраженными в иностранной валюте активами и обязательствами, может осуществляться как в рублях, так и в функциональной валюте, поскольку рублевые оценки активов и обязательств на отчетную дату при применении обоих вариантов учета аналогичны.

При учете в рублях разницы вследствие изменения курса возникают в зарубежном подразделении на счетах активов и средств в расчетах (кроме расчетов с головной организацией), при учете же в функциональной валюте

методика признания в учете указанной разницы зависит от принятой концепции в отношении внутрихозяйственных расчетов (счета 79).

Известна позиция некоторых авторов, заключающаяся в следующем: если на счете 79 отражаются операции выделения головной организацией выраженного в иностранной валюте имущества своему заграничному подразделению, то средства в расчетах (внутрихозяйственных) также являются активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте, и, следовательно, подлежат пересчету на отчетную дату. В подобном случае курсовая разница возникает в головной организации на счете 79 при пересчете его на отчетную дату.

Согласно концепции, принятой в настоящей работе, для обособленного подразделения расчеты по выделенному имуществу не отвечают определению обязательства из-за отсутствия существующей задолженности по передаче активов, кроме случая ликвидации подразделения. Следовательно, расчеты по выделенному имуществу представляют с точки зрения подразделения, выделенного на отдельный баланс, компонент капитала, наряду, например, с его нераспределенной прибылью. Для головной организации расчеты по выделенному имуществу – это, согласно IAS 21, немонетарная статья, *«расчеты по которой в обозримом будущем не планируются и, вероятно, не произойдут»*, которая, по сути, представляет чистую инвестицию в иностранное подразделение, то есть долю участия организации в чистых активах данного подразделения. Таким образом, пересчет внутрихозяйственных расчетов, отраженных на счете 79, в рубли следует производить только по курсу на дату совершения операции. Пересчет же счета 79 на отчетную дату согласно данной концепции не производится.

При подобном подходе выраженные в валюте активы и обязательства заграничного подразделения пересчитываются в рубли, как и установлено в ПБУ 3/2006, по курсу на дату составления отчетности, а валютное сальдо по счету 79, как и предусматривает Минфин РФ (письмо от 30.07.2003 г. № 04-02-05/3/60), на дату совершения операций. Тогда курсовая разница возникает как разность итогов дебетовых и кредитовых сальдо счетов заграничного подразделения после пересчета в рубли. Поскольку эта разница должна быть отнесена на добавочный капитал, то она включается в качестве добавочного капитала в активы или пассивы заграничного подразделения, замыкая тем самым его рублевый баланс.

В работе предложен регистр (разработочная таблица пересчета), на основе данных которого в баланс подразделения, выраженный в рублях, включается сумма, представляющая собой добавочный капитал.

В работе также проанализированы проблемный вопрос, возникающий при осуществлении учета в заграничном подразделении в функциональной валюте: учет разниц, возникающих при финансировании заграничного подразделения головной организацией в иностранной валюте, отличной от функциональной валюты подразделения. Предложены рекомендации по отражению в бухгалтерском учете указанных операций.

2. Разработана методика бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации, осуществляющем операции с активами и обязательствами, выраженными как в иностранной валюте, так и в рублях. Разработанная методика при осуществлении учета в рублях обеспечивает выполнение требований положения по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006 в отношении учета операций с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте.

Заграничное подразделение российской организации может совершать операции с немонетарными активами, стоимость которых не выражена в иностранной валюте: головная организация может приобрести в России за рубли имущество (например, основное средство) и передать это имущество своему заграничному подразделению. Способ учета в подобной ситуации ПБУ 3/2006 никак не оговаривает, поскольку последние изменения в нем лишь частично приблизили его к принципам международного стандарта финансовой отчетности IAS 21 (такое концептуальное понятие как функциональная валюта, ПБУ 3/2006 так и не использует).

В этом случае согласно пункту 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» организация вправе разработать собственный способ ведения бухгалтерского учета, исходя в первую очередь из положений, предусмотренных международными стандартами финансовой отчетности, прежде всего, конечно, положений стандарта IAS 21, который определяет функциональную валюту как валюту основной экономической среды предприятия. При определении функциональной валюты иностранного подразделения согласно IAS 21 должен учитываться ряд обстоятельств (влияние на цены товаров и услуг; производство расчетов; хранение денежных средств; влияние на потоки денежных средств головной организации и др.). Если указанных показателей недостаточно, руководство организации определяет функциональную валюту, исходя из требования наиболее правдивого отражения экономических последствий соответствующих операций и событий.

На наш взгляд указанный принцип, установленный IAS 21, будет выполняться, если при определении функциональной валюты заграничного подразделения руководством организации будет учитываться существенность доли активов, выраженных/не выраженных в иностранной валюте.

Если стоимость активов, выраженных в рублях (например, передаваемых головной организацией запасов), несущественна по сравнению со стоимостью активов, выраженных в иностранной валюте (например, осуществляемым головной организацией финансированием в иностранной валюте), то принцип, установленный IAS 21, будет соблюден при выборе иностранной валюты в качестве функциональной валюты заграничного подразделения. Тогда активы, выраженные в рублях, заграничное подразделение при их получении должно будет пересчитать в свою функциональную валюту для последующего учета в порядке, рассмотренном выше (с пересчетом активов и обязательств в рубли на отчетную дату).

Если же стоимость активов, выраженных в рублях (например, передаваемых головной организацией основных средств), будет существенно по сравнению со стоимостью активов, выраженных в иностранной валюте, то принцип, установленный IAS 21, очевидно будет соблюден, если в качестве функциональной валюты заграничного подразделения будет выбрана функциональная валюта головной организации (рубли).

В этом случае может быть предложена следующая рекомендация по ведению бухгалтерского учета. Учет операций с немонетарными статьями, выраженными в рублях, следует вести в рублях. Учет операций с монетарными и немонетарными статьями, выраженными в иностранной валюте, следует вести в иностранной валюте и в рублях, осуществляя пересчет стоимости, выраженной в валюте, в рубли на дату совершения операций (в порядке, установленном разделом II ПБУ 3/2006), а также на дату составления отчетности (в порядке, установленном разделом IV ПБУ 3/2006), отражать курсовые разницы, списывая их на добавочный капитал в порядке, установленном разделом IV ПБУ 3/2006.

Применение данной рекомендации рассмотрено в работе на примере заграничного подразделения российской организации в общем случае при осуществлении подразделением операций как с монетарными, так и с немонетарными активами и обязательствами.

3. На основе предложенной классификации финансовых (валютных) операций в заграничных подразделениях российских организаций разработан подход к выявлению операций, при осуществлении которых возникает риск признания их незаконными с позиций валютного законодательства РФ, что обуславливает необходимость раскрытия соответствующей информации в бухгалтерской отчетности, формирования в бухгалтерском учете соответствующих оценочных обязательств, вследствие чего реализуется принцип формирования полного представления о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности.

Одним из основных элементов внутреннего контроля в организации является оценка рисков экономического субъекта. При выявлении рисков, способных существенно влиять на финансовое положение и финансовые результаты деятельности, экономический субъект должен с целью формирования полного представления о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности раскрыть информацию о рисках в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Поскольку все финансовые операции заграничных подразделений российских организаций являются валютными, то в ходе их деятельности возникают правовые риски, связанные с возможным нарушением валютного законодательства РФ, что может повлечь ответственность, предусмотренную статьей 15.25 КоАП РФ за осуществление незаконных валютных операций, которая может быть весьма существенной.

Между тем, операции расчетов, связанных с осуществлением заграничным подразделением российского юридического лица хозяйственной

деятельности, валютным законодательством отдельно не регламентированы, что обуславливает возможность возникновения спорных ситуаций в квалификации валютных операций заграничных подразделений и, соответственно, обуславливает появление риска возможного нарушения валютного законодательства.

В работе предложено оценку рисков, связанных с возможным нарушением валютного законодательства РФ, осуществлять, исходя из трех градаций: приемлемо низкий (несущественный) риск; повышенный риск (существенный, но вероятность наступления неблагоприятного события не более, чем вероятность избежания его); чрезмерно (крайне) высокий риск (вероятность наступления неблагоприятного события более, чем вероятность избежания его). При оценке риска как повышенного организация должна раскрыть соответствующую информацию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. При оценке риска как крайне высокого организация должна кроме раскрытия информации в отчетности еще и сформировать в бухгалтерском учете оценочные обязательства, связанные с возможным начислением штрафных санкций.

В работе систематизированы валютные операции заграничных подразделений, предусмотренные Законом от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», и разработана их классификация (рисунок 1), позволяющая выявить операции, оцениваемые как операции с повышенным или крайне высоким риском.

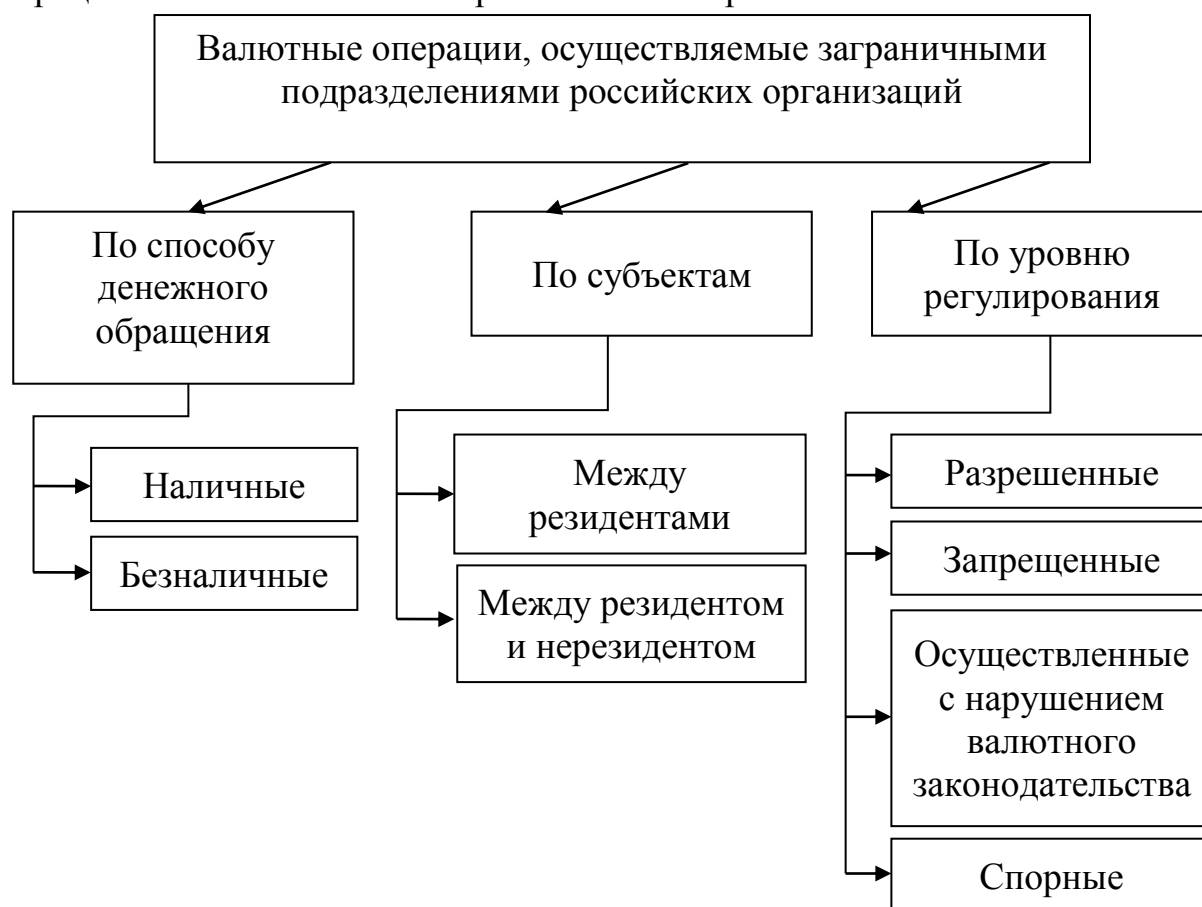


Рисунок 1 – Классификация валютных операций

Проведенный в работе анализ соответствия валютному законодательству РФ возможных финансовых операций в заграничном подразделении позволил наряду с разрешенными валютными операциями выявить спорные валютные операции, при осуществлении которых возникает повышенный риск признания их незаконными, а также операции, которые могут быть признаны как осуществленные с нарушением валютного законодательства, что вызывает крайне высокий риск уплаты штрафных санкций.

По итогам проведенного анализа валютных операций, осуществляемых подразделениями российских организаций за рубежом, составлена матрица рисков (рисунок 2), являющаяся основой для практического использования в деятельности заграничных подразделений при осуществлении последними внутреннего контроля совершаемых операций.

Валютные операции в заграничном подразделении	Оценка риска		
	Приемлемо низкий	Повышенный	Крайне высокий
Поступление денежных средств на счет в иностранном банке в соответствии с перечнем ст.12 Закона 173-ФЗ	*		
Поступление денежных средств на счет в иностранном банке, не предусмотренное перечнем ст. 12 Закона 173-ФЗ		*	
Выплата заработной платы сотрудникам-резидентам	*		
Оплата (возмещение) командировочных расходов сотрудникам-резидентам	*		
Выплаты сотрудникам-нерезидентам безналичными перечислениями	*		
Оплата товаров, работ, услуг организациям-нерезидентам безналичными перечислениями	*		
Выплаты сотрудникам-резидентам, не являющиеся оплатой труда или командировочными расходами			*
Наличные расчеты с нерезидентами			*
Расчеты с нерезидентом корпоративной картой		*	

Рисунок 2 – Матрица рисков, связанных с возможным нарушением валютного законодательства

4. Осуществлено развитие методики налогового учета расходов, возникающих при ведении организацией деятельности за пределами РФ, дополняющее разработанную методику признанием в налоговом учете внереализационных доходов и расходов в виде курсовых разниц, подлежащих отнесению на добавочный капитал, что обеспечивает снижение риска налоговых искажений.

Осуществленный в работе анализ выявил наличие таких неурегулированных вопросов, как особенности признания и документального подтверждения для цели исчисления налога на прибыль в РФ расходов, произведенных за пределами РФ в заграничном подразделении российской организации. В работе рассмотрены наиболее типичные расходы заграничного подразделения (расходы по оплате труда, командировочные и представительские расходы, расходы, связанные с работами, услугами, выполняемыми, оказываемыми сторонними организациями, арендные платежи, а также расходы по уплате налогов, сборов, иных обязательных платежей, установленных законодательством страны пребывания подразделения), осуществлен сравнительный анализ признания подобных расходов, выраженных в иностранной валюте, в бухгалтерском и налоговом учете. Разработаны и предложены рекомендации по признанию в бухгалтерском и налоговом учете организации расходов по уплате налогов, сборов, иных обязательных платежей, установленных законодательством страны пребывания представительства. Показано, что в бухгалтерском учете при признании подобных расходов могут возникать разницы как временные, так и постоянные.

В связи с изменениями в ПБУ 3/2006, введенными с 01.01.2019 года, (пересчет выраженных в валюте немонетарных активов и обязательств на дату составления отчетности) осуществлен анализ признания в налоговом учете материальных и амортизационных расходов. Показано, что при осуществлении операций с выраженными в иностранной валюте немонетарными активами (обязательствами) и ведении бухгалтерского учета в функциональной валюте зарубежное подразделение должно организовать налоговый учет стоимости немонетарных активов и обязательств в соответствующих регистрах налогового учета. Возможная организация подобного налогового учета рассмотрена на примере учета приобретения и списания материальных запасов в зарубежном подразделении российской организации (таблица 2). В рассматриваемом примере организацией в своей учетной политике установлен метод ФИФО списания материальных запасов и в бухгалтерском, и в налоговом учете.

Таблица 2 – Организация налогового учета материальных запасов в заграничном подразделении, осуществляющем операции с немонетарными статьями

№ п/ п	Дата, курс	Содержание операции	Бухгалтерский учет в функциональной валюте, Eu	Регистры налогового учета, руб.	
				Материал ные запасы	Материаль ные запасы нарастающ им итогом
1	10.11. 20XX г. 75,8076	Приобретение материалов (10 ед. по 100 Eu)	Д 10 – К 60 - 1 000 Eu	75 807, 6 руб.	75 807, 6 руб.
2	08.12. 20XX г. 76,0777	Приобретение аналогичных материалов (10 ед. по 110 Eu)	Д 10 – К 60 - 1 100 Eu	83 685,47 руб.	159 493,07 руб.
3	20.12. 20XX, 76,4720	Списание (передача в эксплуатацию) части материалов (5 ед.)	Д 26 – К 10 – 500 Eu	(37 903,8) руб.	121 589,27 руб.
4	31.12. 20XX г. 79,4600	Списание расходов на расчеты с головной организацией	Д 79 – К 26 – 500 Eu	---	---

В работе также проанализирован вопрос признания в налоговом учете организации внереализационных доходов и расходов в виде курсовых разниц. Осуществленный анализ дает основания утверждать, что курсовые разницы, возникающие в ходе деятельности заграничного подразделения российской организации (при ведении им бухгалтерского учета в рублях) на счетах учета денежных средств (50, 52, 55, 57) и средств в расчетах (60, 62, 76, 70, 71, 68), соответствуют определениям положительных и отрицательных курсовых разниц, которые дают статьи 250 и 265 НК РФ. Таким образом, курсовые разницы, подлежащие отражению в бухгалтерском учете по дебету добавочного капитала (счет 83), в налоговом учете организации подлежат признанию в качестве отрицательных курсовых разниц в составе внереализационных расходов. Курсовые разницы, подлежащие отражению в учете по кредиту добавочного капитала, в налоговом учете организации подлежат признанию в качестве положительных курсовых разниц в составе внереализационных доходов.

Если заграничное подразделение ведет бухгалтерский учет в функциональной валюте, то, как показано в работе, в его учете курсовых разниц не возникает, разница возникает в бухгалтерской отчетности организации в составе добавочного капитала при пересчете активов и обязательств подразделения на отчетную дату. В этом случае вопрос признания курсовой разницы в налоговом учете организации может оказаться спорным. Аргументы в пользу позиции, заключающейся в том, что курсовая разница, возникающая в рассматриваемом случае, соответствует определениям курсовых разниц, которые дают статьи 250 и 265 НК РФ, могут быть подкреплены данными налогового учета с признанием курсовых разниц в составе регистров налогового учета внереализационных доходов и расходов.

Возможная организация подобного налогового учета рассмотрена на примере деятельности заграничного подразделения российской организации, осуществляющего операции, подлежащие отражению на счетах учета денежных средств, обязательств и материалов (таблица 3).

5. Разработана концептуальная модель зависимости объекта обложения страховыми взносами по законодательству РФ от способа оформления трудовых отношений, состоящая в соотнесении вариантов выплаты заработной платы и начисления взносов по социальному страхованию со статусом работника (резидент / нерезидент) и законодательной базой (РФ или страна пребывания), благодаря чему выявлены ситуации, при которых не возникает объекта обложения страховыми взносами.

В работе выявлены и проанализированы проблемные вопросы, связанные с исчислением страховых взносов при оплате труда работников заграничного подразделения российской организации.

В частности, согласно статье 431 НК РФ организация должна производить исчисление ежемесячных страховых взносов нарастающим итогом. Поскольку на практике заработная плата работникам заграничных представительств российских организаций, как правило, устанавливается и выплачивается в валюте (в работе показано, что данное обстоятельство не является несоответствующим трудовому законодательству РФ), то требует разрешения вопрос: каким образом в головной организации должен быть исчислен нарастающий итог базы страховых взносов – в рублях или в валюте с пересчетом в рубли на дату исчисления ежемесячных взносов. Как показывает проведенный анализ, ни НК РФ, ни разъяснения Минфина РФ, ни литературные источники ответа на данный вопрос не содержат.

В работе предложена следующая рекомендация: головная организация, осуществляющая начисление страховых взносов, должна исчисление нарастающего итога базы страховых взносов осуществлять в рублях, поскольку исчисление нарастающего итога в валюте при изменении курса будет приводить к несоответствию сумм оплаты труда, учтенных в составе расходов и учтенных в составе базы страховых взносов.

Таблица 3 – Налоговый учет курсовых разниц

№ п / п	Содержание операции	Дата, курс	Налоговый учет, руб.				Бухгалтерский учет, Eu	
			Налоговые регистры стоимости активов и обязательств			Налоговые регистры доходов и расходов		
			Денежные средства на валютном счете	Материалы	Обязательст ва	Внереализацио нные доходы		Внереализацио нные расходы
1	Поступление финансирования	10.11.20XX 75,8076	758 076					Д52 – К79 – 10 000 Eu
2	Пересчет на конец месяца	30.11.20XX 75,8897	758 897			821		
3	Приобретение материалов	8.12.20XX 76,0777		152 154	152 154			Д10 – К60 – 2 000 Eu
4	Частичная оплата	20.12.20XX 76,4720	682 425		75 682			Д60 – К52 – 1 000 Eu
5	Пересчет денежных средств на дату совершения операции	20.12.20XX 76,4720	688 248			5 823		
6	Пересчет обязательств на дату совершения операции	20.12.20XX 76,4720			76 472		790	
7	Пересчет денежных средств на конец месяца (отчетного периода)	31.12.20XX 79,4600	715 140			26 892		
8	Пересчет обязательств на конец месяца (отчетного периода)	31.12.20XX 79,4600			79 460		2 988	

Анализ вопросов оплаты труда и оформления трудовых отношений с работниками заграничного подразделения, проведенный в работе, показал, что исходя из норм трудового законодательства РФ трудовой договор с работником представительства может быть составлен и заключен как в соответствии с Трудовым Кодексом РФ, так и в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания подразделения.

В соответствии с нормами валютного законодательства РФ работники заграничного подразделения могут быть как резидентами, так и нерезидентами.

В работе проанализированы вопросы, связанные с исчислением страховых взносов, а также взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, для перечисленных выше вариантов статуса работника заграничного представительства (резидент – нерезидент) и оформления трудовых отношений (таблица 4).

На основании анализа статьи 420 Налогового Кодекса РФ, устанавливающей объект обложения страховыми взносами и исключаяющей из этого объекта только выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, расположенном за пределами территории РФ, можно сделать вывод о том, что заработная плата, начисляемая российской организацией в пользу любых российских граждан, в том числе постоянно проживающих за пределами РФ, является объектом обложения страховыми взносами. Подобное мнение высказывали и некоторые комментаторы³.

Таблица 4 – Проблемные вопросы, связанные с исчислением страховых взносов

№ п/п	Варианты выплаты заработной платы	Разрешенная форма выплаты согласно валютному законодательству	Начисление страховых взносов в ПФ РФ, ФСС РФ, ФФОМС	Начисление взносов по социальному страхованию от несчастных случаев на производстве
1	Работник-резидент (российский гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с ТК РФ	Безналичное перечисление и выплата наличной валюты из кассы представительства	+	+

³ Лазутин С.М. Российская организация приняла по трудовым договорам на дистанционную работу гражданина РФ и иностранного гражданина, постоянно проживающих за границей. Облагается ли страховыми взносами заработная плата данных работников? / Консультация эксперта. – 2013. URL: <http://www.center-bereg.ru/z7680.html> (дата обращения: 18.03.2016).

2	Работник-резидент (российский гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания	Безналичное перечисление и выплата наличной валюты из кассы представительства	Спорный вопрос	Спорный вопрос
3	Работник-нерезидент (иностраннй гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с ТК РФ	Безналичное перечисление	–	+
4	Работник-нерезидент (иностраннй гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания	Безналичное перечисление	–	Спорный вопрос

В работе показано, что статья 420 НК РФ, устанавливая в качестве объекта обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений, не определяет данное понятие – «трудовые отношения», поскольку регулирование трудовых отношений в Российской Федерации на основании статьи 5 ТК РФ осуществляется исключительно трудовым законодательством. Статья же 16 ТК РФ определяет понятие «трудовые отношения» как отношения между работодателем и работником, возникающие на основании трудового договора, заключаемого в соответствии с Трудовым Кодексом РФ.

Из данной нормы следует: если трудовой договор заключен не в соответствии с Трудовым Кодексом РФ, то нельзя говорить о трудовых отношениях в соответствии с Трудовым Кодексом РФ, из чего следует и отсутствие объекта для обложения страховыми взносами.

Аналогичные соображения могут быть высказаны и в отношении обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: если трудовой договор с гражданином РФ, постоянно проживающим за границей, был заключен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания, то нормы Закона № 125-ФЗ на него не распространяются.

Таким образом, вопрос обложения страховыми взносами в соответствии с гл. 34 НК РФ и взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве в соответствии с Законом № 125-ФЗ при выплате заграничным представительством заработной платы постоянно проживающему за границей российскому гражданину, трудовой договор с которым заключен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания, является спорным. Арбитражная практика по данному вопросу отсутствует, но проведенный анализ норм гл.34 НК РФ, Закона № 125-ФЗ и

Трудового Кодекса РФ позволяет утверждать, что аргументы, высказанные в пользу изложенной позиции, весьма основательны.

III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные результаты настоящего диссертационного исследования:

1. Обоснована возможность и разработана методика бухгалтерского учета в функциональной валюте в заграничном подразделении российской организации, осуществляющем операции с выраженными в иностранной валюте активами и обязательствами.

2. Разработана методика бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации, осуществляющем операции с активами и обязательствами, выраженными как в иностранной валюте, так и в рублях.

3. Разработан подход к выявлению операций, при осуществлении которых возникает риск признания их незаконными с позиций валютного законодательства РФ, что обуславливает необходимость раскрытия соответствующей информации в бухгалтерской отчетности, формирования в бухгалтерском учете соответствующих оценочных обязательств.

4. На основании анализа налогового учета расходов, возникающих при ведении организацией деятельности за пределами РФ, обоснована возможность признания в налоговом учете внереализационных доходов и расходов в виде курсовых разниц, подлежащих отнесению на добавочный капитал, предложены формы регистров налогового учета.

5. Обоснована зависимость объекта обложения страховыми взносами по законодательству РФ от статуса работника заграничного представительства (резидент – нерезидент) и варианта оформления трудовых отношений, выявлены ситуации, при которых возникновение объекта обложения страховыми взносами может быть оспорено.

IV. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

1. **Соболь О.Н. Особенности и проблемы налогообложения российских организаций, работающих на международных рынках / О.Н. Соболь // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2014. – № 1(187). – С. 146 – 151. – 0.75 п.л.**

2. **Соболь О.Н. Особенности совершения валютных операций заграничным представительством российской организации / О.Н. Соболь, Ю.Ю. Кочинев // Аудитор. – 2015. – № 7. – С. 41 – 49. – 1.13 / 0.57 п.л.**

3. **Соболь О.Н. Особенности учета операций в заграничном представительстве российской организации / О.Н. Соболь, Ю.Ю. Кочинев // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 15 (357). – С. 2 – 10. – 1.13 / 0.57 п.л.**

4. **Соболь О.Н. Сравнительный анализ возможных вариантов ведения бухгалтерского учета операций в заграничном представительстве (в рублях, в валюте страны пребывания) / О.Н. Соболь // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 9 (ч.1). – С. 504 – 510. – 0.88 п.л.**
5. **Соболь О.Н. Особенности оформления трудовых отношений с работниками заграничного представительства и учета расходов, связанных с оплатой их труда / О.Н. Соболь, Ю.Ю. Кочинев // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 4. – С. 94 – 101. – 1 / 0.5 п.л.**
6. **Соболь О.Н. Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте: анализ последних изменений / О.Н.Соболь, Ю.Ю.Кочинев // Аудитор. – 2019. - № 11. – С. 42 – 45. – 0,5 / 0,25 п.л.**
7. **Соболь О.Н. Проблемы ведения бухгалтерского учета в заграничных представительствах российских организаций // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики: сборник научных статей V международной заочной научно-практической конференции / О.Н. Соболь. – Пенза: Пензенский государственный университет, 2014. – С. 117-121. – 0.31 п.л.**
8. **Соболь О.Н. Особенности налогообложения российских организаций, осуществляющих зарубежную деятельность / О.Н. Соболь // Международный научно-исследовательский журнал. – 2014. – № 10 (29). – С. 25 – 26. – 0.25 п.л.**
9. **Соболь О.Н. Проблемные вопросы признания расходов заграничного представительства в налоговом учете головной организации / О.Н. Соболь, Ю.Ю. Кочинев // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2016. – № 10. – С. 59 – 63. – 0.63 / 0.32 п.л.**
10. **Соболь О.Н. Проблемные вопросы соответствия финансовых операций в заграничном подразделении валютному законодательству РФ // Актуальные проблемы учета, налогообложения и развития ключевых сфер экономики: сборник научных статей IX Всероссийской научно-практической конференции с международным участием / О.Н. Соболь. – Пенза: Пензенский государственный университет, 2017. – С. 66 - 69. – 0.25 п.л.**