

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого»

На правах рукописи

Соболь Оксана Николаевна

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

**Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика**

**Диссертация  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

Научный руководитель – д.э.н., профессор Кочинев Ю.Ю.

Санкт-Петербург

2020

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>4</b>
<b>1. АНАЛИЗ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ, ЛИТЕРАТУРНЫХ ДАННЫХ ПО ВОПРОСАМ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ В ЗАГРАНИЧНОМ ПОДРАЗДЕЛЕНИИ РОССИЙСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ.....</b>	<b>16</b>
1.1. Анализ законодательных и нормативных актов, литературных данных по вопросам бухгалтерского учета в обособленных подразделениях.....	16
1.2. Анализ законодательных и нормативных актов, литературных данных по вопросам налогообложения зарубежных подразделений.....	41
1.3. Анализ вопросов оплаты труда и оформления трудовых отношений с работниками заграничного подразделения.....	50
1.4. Выводы по главе.....	55
<b>2. МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ В ЗАГРАНИЧНОМ ПОДРАЗДЕЛЕНИИ.....</b>	<b>59</b>
2.1. Бухгалтерский учет в заграничном подразделении, осуществляющем операции с монетарными активами и обязательствами.....	59
2.2. Бухгалтерский учет в заграничном подразделении, осуществляющем операции с немонетарными статьями .....	74
2.3. Анализ соответствия финансовых операций в заграничном подразделении валютному законодательству РФ и оценка правовых рисков, связанных с нарушением валютного законодательства.....	89
2.4. Выводы по главе.....	104
<b>3. МЕТОДИКА НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ЗАГРАНИЧНОМ ПОДРАЗДЕЛЕНИИ И ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....</b>	<b>108</b>
3.1. Признание расходов подразделения в налоговом учете головной организации.....	108

3.2. Анализ проблемных вопросов, связанных с исчислением страховых взносов.....	116
3.3. Признание в налоговом учете головной организации внереализационных доходов и расходов в виде курсовых разниц.....	132
3.4. Выводы по главе.....	141
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....</b>	<b>144</b>
<b>СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....</b>	<b>147</b>

## ВВЕДЕНИЕ

Диссертационная работа посвящена развитию методик бухгалтерского и налогового учета в российских организациях, осуществляющих деятельность через обособленные подразделения за рубежом.

**Актуальность выбранной темы исследования.** Благодаря развитию международного сотрудничества российские организации создают за границей обособленные подразделения, что позволяет им выйти на мировой рынок. Из средств массовой информации и литературных источников следует, что обособленные подразделения российских организаций функционируют в ряде европейских стран, в странах Северной и Южной Америки, в азиатских странах.

При этом практика показывает, что при ведении деятельности российской организации за рубежом неизбежно возникает ряд вопросов как в плане методики бухгалтерского учета в заграничном обособленном подразделении, так и в отношении использования законодательных и нормативных актов, которые регулируют налогообложение, трудовые отношения и валютные операции в таких подразделениях.

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 нормативных 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. 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.

Восполнить указанные проблемы и должна настоящая диссертационная работа, **целью** которой является разработка теоретико-методических положений, направленных на совершенствование бухгалтерского и налогового учета в российских организациях, осуществляющих деятельность через обособленные подразделения за рубежом.

Чтобы достигнуть 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.

Для решения перечисленных задач в работе было проведено теоретическое исследование процесса ведения бухгалтерского учета в заграничном подразделении, выделенном на отдельный баланс; обоснована возможность и разработана методика ведения бухгалтерского учета в заграничном подразделении в функциональной валюте, отличной от функциональной валюты организации, в случае осуществления подразделением операций с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте; разработана методика ведения учета в рублях в заграничном подразделении российской организации, осуществляющей операции с активами и обязательствами, выраженными как в иностранной валюте, так и в рублях; систематизированы финансовые операции в заграничных подразделениях российских организаций с позиции соответствия их валютному законодательству РФ, выявлены операции, в отношении которых присутствует риск признания их несоответствующими валютному законодательству РФ, что обуславливает необходимость раскрытия

соответствующей информации в бухгалтерской отчетности, а также необходимость формирования соответствующих оценочных обязательств; проанализировано признание в налоговом учете головной организации расходов, произведенных зарубежным подразделением, и разработаны соответствующие рекомендации; осуществлен анализ и предложены рекомендации по исчислению страховых взносов при оплате труда работников заграничного подразделения российской организации, являющихся с позиции валютного законодательства РФ как резидентами, так и нерезидентами.

**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, осуществляющей 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.

**Практическая значимость** исследования состоит в том, что 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.

В ходе исследования предложены рекомендации по бухгалтерскому учету для российских организаций, у которых за границей есть обособленные подразделения, при осуществлении операций с активами и обязательствами, выраженными как в иностранной валюте, так и в рублях.

Разработаны и предложены рекомендации по осуществлению валютных операций зарубежными подразделениями российской организации, выявлены и указаны операции, осуществление которых вызывает риск признания их незаконными с позиций валютного законодательства РФ.

Разработаны рекомендации 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.

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

**Теоретическая значимость** работы состоит в обобщении, уточнении и разработке новых концептуальных положений по совершенствованию бухгалтерского учета в российских организациях, имеющих представительства и

филиалы за границей. Положения теории современного бухгалтерского учета развиты и дополнены разработанными рекомендациями по улучшению методики бухгалтерского учета в зарубежных обособленных подразделениях.

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

**В первой главе** проведен анализ законодательных и нормативных актов, а также литературных данных, касающихся бухгалтерского учета и

налогообложения зарубежных подразделений российских организаций. Рассмотрены оба 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. Гораздо чаще используется на практике первый способ. Установлено, что в соответствии с положениями ПБУ 3/2006 [23] и IAS 21 [27] 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» [11], 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. Методика основана на предложенной в работе концепции – рассматривать расчеты по выделенному имуществу с точки зрения подразделения, выделенного на отдельный баланс, как компонент капитала, а для головной организации – как чистую инвестицию в

иностранное подразделение (долю участия организации в чистых активах данного подразделения). Таким образом, переоценка счета 79 согласно данной концепции не производится. При подобном подходе курсовая разница, подлежащая отнесению на добавочный капитал, возникает при пересчете на отчетную дату выраженных в валюте активов и обязательств, так как активы и обязательства на отчетную дату пересчитываются, а счет 79, исходя из принятой концепции, нет. Поскольку бухгалтерская отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, в диссертации разработан подобный регистр – разработочная таблица пересчета.

Рассмотрены особенности бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации, осуществляющей 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 разработана 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, что обуславливает необходимость раскрытия соответствующей информации в бухгалтерской отчетности, формирования в бухгалтерском учете соответствующих оценочных обязательств.

**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. 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).

Разработана методика налогового учета курсовых разниц, возникающих вследствие пересчета выраженных в валюте активов и обязательств зарубежного подразделения и формирующих представленный в отчетности организации добавочный капитал. Налоговый учет данных разниц предложено осуществлять в разработанных регистрах налогового учета внереализационных доходов и расходов.

**В заключении** сформированы основные выводы данной диссертационной работы.

# **1. АНАЛИЗ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ, ЛИТЕРАТУРНЫХ ДАННЫХ ПО ВОПРОСАМ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ В ЗАГРАНИЧНОМ ПОДРАЗДЕЛЕНИИ РОССИЙСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

## **1.1. Анализ законодательных и нормативных актов, литературных данных по вопросам бухгалтерского учета в обособленных подразделениях**

В соответствии со ст. 55 Гражданского кодекса филиалы и представительства – это виды обособленных подразделений юридических лиц в Российской Федерации [1]. Филиал находится вне места нахождения юридического лица, осуществляет часть функций или все функции создающего его юридического лица, в частности и функции представительства. Представительство также находится вне места расположения юридического лица, оно осуществляет защиту его интересов и их представляет.

Юридическое лицо назначает руководителей филиалов и представительств, а также наделяет обособленные подразделения имуществом. Эти руководители осуществляют деятельность по доверенности юридического лица. Филиалы и представительства действуют на основании положений юридического лица, которое их создает, они сами не юридические лица.

В ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации рассматривается понятие «обособленное подразделение» [3]. Согласно данной статье, это такое подразделение организации, которое территориально от нее обособлено и в котором есть оборудованные стационарные рабочие места. Для признания подразделения обособленным не имеет значения, зафиксировано ли его создание в учредительных или иных документах организации, его полномочия также не учитываются. Что касается стационарности рабочего места, то оно считается таковым при создании его на период более 1 месяца. Таким образом, в налоговом учете понятие обособленного подразделения обширнее филиала и представительства.



Рассмотрим и проанализируем регулирование вопросов бухгалтерского учета в обособленных подразделениях с помощью имеющихся законодательных и нормативных актов Российской Федерации. Согласно п. 6 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 и п. 8 ПБУ 4/99<sup>1</sup> бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели всех ее подразделений, независимо от местонахождения, в том числе и выделенных на отдельные балансы.

Из разъяснений Минфина РФ следует, что отдельный баланс – это *«перечень показателей, установленных организацией для своих подразделений, отражающих ее имущественное и финансовое положение на отчетную дату для нужд управления организацией»*<sup>2</sup>. Выделение представительства или филиалов на отдельный баланс устанавливается в учредительных документах организации.

Формирование отдельного баланса подразумевает децентрализованное ведение бухгалтерского учета в головной организации и подразделении с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» для внутрибалансовых расчетов [20, 24].

В обособленных подразделениях, не выделяемых на отдельный баланс, учет операций осуществляется головной организацией централизованно.

Для зарубежных подразделений предпочтительнее первый способ учета. Зачастую особенности законов страны нахождения зарубежного обособленного подразделения и значительное расстояние до головной организации подразумевают неудобство централизованного бухгалтерского учета. Во втором случае намного сложнее документооборот, необходима регулярная передача в головную организацию первичной документации, которая более трудоемка. На практике гораздо чаще используется первый способ, его и проанализируем в работе.

---

<sup>1</sup> ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»

<sup>2</sup> Письмо Минфина РФ от 2 июня 2005 г. № 03-06-01-04/273

В обособленных подразделениях порядок осуществления бухучета законодательно определяется следующим образом: способы его ведения избираются в учетной политике при ее создании. Указывается, что эти способы должны использовать все представительства, филиалы, иные обособленные подразделения организаций. Это касается и подразделений, выделенных на отдельный баланс, и не зависит от места нахождения этих подразделений [21]. Получается, заграничные филиалы и представительства должны действовать в соответствии с теми же способами ведения бухучета, что и головная организация. То есть использовать те же внутренние документы, первичные документы, формы регистров учета, аналогичный план счетов и способы оценки обязательств и активов.

Далее возникает вопрос: по каким правилам вести учет в подразделении за рубежом?

Российские нормативные акты не содержат никаких специальных требований к ведению учета в данной ситуации, кроме порядка пересчета стоимости в иностранной валюте активов и обязательств, используемых в деятельности за пределами РФ, приведенного в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Причем правила этого пересчета Минфин стремится сблизить с МСФО: с 2011 г. разница от пересчета относится на добавочный капитал (до этого – на прочие доходы и расходы), с 2019 г. по курсу на отчетную дату пересчитывается стоимость всех активов и обязательств (до этого немонетарные статьи пересчитывались по курсу на дату принятия к учету).

Рассмотрим международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов» [27]. В нем указаны 3 сферы его использования: существование иностранного подразделения; осуществление сделок, которые деноминированы в иностранной валюте; представление отчетности в иностранной валюте.

Таким образом, в стандарте регулируется бухучет в организациях с обособленными подразделениями за рубежом, в том числе и отражение деятельности таких подразделений в финансовой отчетности. Рассматривается, как отразить влияние колебаний обменных курсов валют в отчетности организаций, а также какой обменный курс или курсы использовать.

В IAS 21 дан ряд определений, которые необходимо проанализировать, поскольку они не содержатся в российских нормативных актах:

1. Функциональная валюта – валюта, которая используется в основной экономической среде деятельности организации. При этом под основной экономической средой понимается среда, где организация использует и зарабатывает большую часть денег.

2. Иностранная валюта – любая валюта, которая не является функциональной валютой организации.

3. Валюта представления отчетности – в ней представляется финансовая отчетность.

4. Иностранное подразделение – организация, являющаяся совместной/дочерней/ассоциированной или ее подразделение, ведущее деятельность не в стране или не в валюте отчитывающейся организации.

5. Курс закрытия – обменный курс на отчетную дату.

6. Текущий обменный курс – обменный курс при немедленной поставке.

7. Монетарные статьи – валюта в наличии, обязательства и активы к выплате или получению, которые выражены определяемым или фиксированным количеством валюты.

Определение монетарных статей, а также что такое функциональная валюта в IAS 21 рассмотрено еще подробнее.

Проанализируем понятие **функциональной валюты** по стандарту. На ее определение влияет валюта:

- больше всего определяющая цены услуг и товаров (валюта цен и расчетов по продаже услуг и товаров);

- страны, которая определяет цены при продаже услуг и товаров нормативной базой и условиями конкуренции.

- определяющая затраты по оплате труда, материалам и другие затраты по услугам и товарам, также в ней производятся расчеты.

В стандарте указаны факторы, которые подтверждают определение функциональной валюты. К ним относятся:

1. Валюта хранения средств, поступающих от операционной деятельности.
2. Полученная от финансирования валюта (например, при эмиссии).

Анализируя понятие стандарта «иностранные подразделения» ясно, что возможно отличие функциональной валюты подразделения и головной организации. Определение и возможность совпадения функциональной валюты в данном случае происходит с учетом:

- расширение ли это операций организации или имеет место существенная самостоятельность зарубежного подразделения;

- значительна ли часть операций с организацией в операциях подразделения;

- какое влияние оказывают потоки денежных средств подразделения на общие потоки, а также есть ли денежные средства для перечисления организации;

- может ли подразделение своими денежными потоками само обеспечить долговые обязательства, не привлекая средств организации.

При этом самостоятельная деятельность – накопление денежных средств, осуществление расходов, накопление других монетарных статей, доходы, привлечение займов, все это в иностранной валюте. А расширение операций – например, исключительно продажа импортируемых товаров и перечисление выручки головной организации.

При нехватке вышеперечисленных показателей решение остается за руководством организации на основании его суждения. Тогда функциональная валюта должна максимально правильно показывать все экономические последствия.

Важно отметить, что функциональная валюта может меняться только при изменениях в основных операциях, обстоятельствах и событиях.

Проанализируем понятия **монетарных и немонетарных статей**, которыми оперирует анализируемый стандарт.

Характеристика монетарной статьи – обязательство предоставить или право получить либо фиксированное, либо определяемое количество валюты. К монетарным статьям относятся, например, пенсии, вознаграждения работникам денежными средствами, подлежащие к выплате деньгами и признанные обязательством дивиденды, резервы для погашения денежными средствами, а также договор о предоставлении/получении собственных долевых инструментов/активов переменного количества по справедливой стоимости определяемого или фиксированного количества валюты.

Немонетарные статьи, например:

- гудвил;
- основные средства, запасы, нематериальные активы, расчетные обязательства с расчетом предоставлением немонетарного актива;
- авансовые платежи за услуги и товары.

Иными словами, по IAS 21 статья считается немонетарной, если нет обязательства предоставить/права получить измеримое или фиксированное количество валюты.

В стандарте особое внимание уделяется использованию валюты представления отчетности, которая отличается от функциональной. Также в IAS 21 рассматривается, как отражаются операции в иностранной валюте в валюте функциональной.

Обратимся к отражению **операций в иностранной валюте в функциональной** согласно стандарту [27].

Под операциями в иностранной валюте понимаются выраженные в ней или предполагающие в ней расчет. Например, продажа или приобретение услуг и товаров, когда цены определены в иностранной валюте. Также к этим операциям

относятся операции предоставления средств и займов, когда они выражены в иностранной валюте. Или иное принятие обязательств, выбытие или поступление активов, которые номинированы в иностранной валюте.

В IAS 21 рассматривается также отражение операций в иностранной валюте в отчетности и особенности их первоначального признания.

Вначале такие операции учитываются в функциональной валюте по обменному курсу иностранной валюты на функциональную на дату операции. Это дата, когда были исполнены впервые критерии признания операций согласно IFRS (Международным стандартам финансовой отчетности). Правда, также в стандарте сказано, что практически возможно применение обменного курса, который будет приблизительно равен курсу на дату операции. То есть может использоваться средний курс за месяц или неделю для соответствующих промежутков времени. Если же присутствуют значительные колебания курса, то использование среднего курса не подходит.

Как статьи в иностранной валюте отражаются в отчетности на конец отчетного периода:

1. Немонетарные статьи, оцененные по справедливой стоимости, переводятся по курсу даты, когда была произведена оценка такой стоимости.

2. Перевод немонетарных статей, оцененных по исторической стоимости, - по курсу на дату операции.

3. Монетарные - перевод осуществляется по курсу закрытия.

Что касается определения балансовой стоимости, то она производится согласно требованиям иных стандартов. По IAS 16 «Основные средства» [30] оценка основных средств производится по исторической или справедливой стоимости. Если сумма при этом получается в иностранной валюте, то в дальнейшем нужно осуществить перевод этой суммы в функциональную валюту согласно стандарту, способ определения этой стоимости на пересчет не влияет.

В стандарте [27] сказано, что иногда стоимость по балансу статей определяется с помощью сравнения двух сумм и более.

Согласно IAS 36 «Обесценение активов» [29] балансовая стоимость актива с признаками обесценения получается путем сравнения возмещаемой суммы и балансовой стоимости до убытков от обесценения и выбора минимальной из этих 2 сумм.

При этом для оцененных в валюте активов немонетарных определение стоимости по балансу происходит с помощью сравнения:

- возмещаемой суммы или чистой стоимости возможной продажи, которая переводится по курсу на дату определения стоимости (т.е. на конец отчетного периода по курсу закрытия).

- балансовой стоимости или стоимости, которая переводится по курсу на дату определения стоимости. Если статьи оцениваются по исторической стоимости, перевод будет осуществляться по курсу на дату операции.

Возможно возникновение ситуаций, когда убыток от обесценения признается в иностранной валюте без признания в функциональной, а также может быть возникновение обратных ситуаций.

По IAS 2 «Запасы» [28], например, эта стоимость определяется сравнением чистой стоимости возможной продажи и себестоимости и выбором наименьшей из них.

Если есть несколько курсов, то применяется курс, по которому возможны расчеты по будущим потокам денежных средств, связанных с остатком по данной операции или с данной операцией, если бы такие потоки возникли на дату определения стоимости [27].

При невозможности обменять одну валюту на другую, применяется первый курс, когда такой обмен становится возможным.

Когда операции в иностранной валюте отражаются в функциональной, образуются курсовые разницы. Их тоже необходимо отражать. Они появляются при переводе монетарных статей по курсам, которые отличаются от курсов их изначального перевода в течение периода или в финансовой отчетности ранее, или при расчетах по монетарным статьям.

Возникшие в результате операций монетарные статьи в иностранной валюте при изменении курса между датой проведения операции и расчетов ведут к возникновению курсовой разницы.

Курсовая разница учитывается в том же самом периоде, если операция и расчет проведены в одном и том же учетном периоде.

Курсовая разница признается во всех периодах до расчетной даты, если расчет по операции осуществляется в следующем учетном периоде. Эта курсовая разница рассчитывается как изменение курсов в каждом из периодов.

При признании в составе прибыли или убытка прибыли или убытка от немонетарной статьи, их каждый валютный компонент подлежит признанию также в составе прибыли или убытка.

При признании в прочем совокупном доходе убытка или прибыли от немонетарной статьи, их каждый валютный компонент подлежит признанию также в составе этого дохода.

Некоторые прочие убытки и доходы согласно требованиям других стандартов должны признаваться в составе прочего совокупного дохода.

Появляющиеся при переоценке основных средств прочие убытки и доходы, согласно требованиям IAS 16, должны признаваться в прочем совокупном доходе. При оценке этого актива в иностранной валюте сумму после переоценки необходимо переводить по курсу даты определения стоимости. При этом образуется курсовая разница, которая относится на прочий совокупный доход.

Курсовые разницы по монетарной статье, являющейся частью чистой инвестиции в заграничное подразделение отчитывающейся организации, по стандарту [27] должны признаваться в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности либо иностранного подразделения, либо отчитывающейся организации.

В отчетности, включающей как отчитывающуюся организацию, так и иностранное подразделение, изначально курсовые разницы попадают в прочий совокупный доход, а затем проходят реклассификацию в состав прибыли или



убытка из капитала после выбытия чистой инвестиции. Если иностранное предприятие – дочернее, это касается консолидированной отчетности.

Курсовая разница в индивидуальной отчетности заграничного подразделения возникает, если монетарная статья – компонент чистой инвестиции в иностранное подразделение отчитывающейся организации, номинированная в функциональной валюте отчитывающейся организации.

Возникновение курсовой разницы происходит в отдельной отчетности отчитывающейся организации, если эта статья номинирована в функциональной валюте заграничного подразделения.

Курсовая разница возникает в обеих финансовых отчетностях, если статья номинирована в валюте, отличной от функциональной валюты и иностранного подразделения, и отчитывающейся организации.

Признание этой курсовой разницы происходит в прочем совокупном доходе в отчетности (в консолидированной отчетности или в отчетности с использованием метода долевого участия), включающей и отчитывающуюся организацию, и заграничное подразделение.

**Использование валюты представления отчетности, отличной от функциональной валюты**, по стандарту устанавливается следующим образом.

При условии, что функциональная валюта отличается от валюты представления отчетности и при этом не валюта гиперинфляционной экономики, финансовое положение и результаты работы организации в функциональной валюте переводятся в иную валюту представления следующими способами:

1. Расходы и доходы для любого отчета, представляющего прочий совокупный доход и прибыль или убыток с включением сравнительных данных, переводятся по курсам дат соответствующих операций.

2. Обязательства и активы во всех представленных отчетах о финансовом положении с включением сравнительных данных переводятся на дату составления отчета о финансовом положении по курсу закрытия.

Таким образом, проведенный выше анализ МСФО (IAS) 21 позволяет утверждать следующее:

а) согласно нормам IAS 21 функциональная валюта иностранного подразделения может быть отлична от функциональной валюты отчитывающегося предприятия (головной организации). В качестве функциональной валюты иностранного подразделения руководством может быть определена валюта страны пребывания подразделения, поскольку при этом полностью удовлетворяются условия, установленные стандартом для выбора функциональной валюты (влияние на цены услуг, товаров; хранение средств от операционной деятельности; определение затрат на материалы, оплату труда, прочие затраты и др.)

б) оценка всех операций должна производиться в функциональной валюте;

в) при отличии функциональной валюты иностранного подразделения от валюты представления отчетности организации его доходы и расходы переводятся по курсам на даты операций, а активы и обязательства – с использованием курса закрытия с отнесением разницы от пересчета на прочий совокупный доход.

Рассмотрим ПБУ 3/2006, которое называется «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» [23]. Это положение определяет следующие понятия.

Согласно положению, разница, которая возникает в случае различия рублевых оценок обязательства или актива в иностранной валюте на отчетную дату этого периода или дату исполнения обязательств по оплате и на отчетную дату предшествующего отчетного периода или дату принятия его к бухгалтеру в отчетном периоде, называется курсовой разницей.

День, когда у организации возникает право принять к бухгалтеру обязательства и активы по операции – это дата совершения операции в иностранной валюте.

Деятельность российской организации за пределами РФ через филиал или представительство - деятельность за пределами РФ.

Следует отметить, что понятия, которыми оперирует международный стандарт финансовой отчетности IAS 21 (функциональная валюта, монетарные статьи), ПБУ 3/2006 не использует.

В данном ПБУ предусмотрены два варианта ведения учета:

- раздел II, устанавливающий порядок отражения операций в иностранной валюте, осуществляемых в Российской Федерации;
- раздел IV, устанавливающий порядок отражения операций в иностранной валюте, осуществляемых за пределами Российской Федерации заграничным подразделением российской организации (представительством, филиалом).

Вначале обратимся к разделу II ПБУ «Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли» [23].

Согласно ему, необходим пересчет стоимости обязательств и активов в иностранной валюте в рубли для **отражения в бухгалтерской отчетности и бухучете**. Таким образом, подлежат пересчету:

- вложения во внеоборотные активы;
- вложения в материально-производственные запасы;
- финансовые вложения;
- деньги в кассе;
- средства на банковских счетах, вкладах;
- платежные и денежные документы;
- средства в расчетах;
- др. обязательства и активы организации.

Такой пересчет осуществляется по официальному курсу иностранной валюты к рублю, который устанавливается Центробанком.

Если в законе или соглашении установлен иной курс, пересчет необходимо проводить по этому курсу.

Пересчет осуществляется по курсу даты совершения операции в иностранной валюте.

В ПБУ 3/2006 представлены операции и даты, которые считаются датами их совершения. При этом для однородных операций в большом количестве возможен пересчет с использованием среднего курса, который исчисляется за месяц или более короткий период. Это возможно, если курс Центробанка меняется незначительно [23].

Раздел II ПБУ 3/2006 предусматривает следующий порядок пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубли (таблица 1.1).

Таблица 1.1 – Пересчет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубли согласно разделу II ПБУ 3/2006

Активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте	Пересчет в рубли
Наличные средства в кассе	На дату совершения операции и на отчетную дату
Финансовые вложения	
Средства на банковских счетах	
Займы	
Средства в расчетах	
Полученные и выданные авансы	На дату совершения операции в иностранной валюте
Материально-производственные запасы	
Вложения во внеоборотные активы	

В соответствии с разделом II ПБУ 3/2006 статьи, являющиеся согласно определению IAS 21 монетарными, переводятся в рубли на дату операции в иностранной валюте и на отчетную дату. К таким статьям относятся:

1. Ценные бумаги, кроме акций.
2. Средства в расчетах (кроме авансов и предварительной оплаты, задатков).
3. Денежные средства.

Также с изменением курса возможен пересчет средств на счетах в банке и на вкладах, а также в кассе, если они выражены в иностранной валюте.

А статьи, которые по IAS 21 – немонетарные, переводятся в рубли на дату операции в иностранной валюте, когда они приняты к учету. К таким статьям относятся:

1. Нематериальные активы.
2. Запасы.
3. Основные средства и др.

Если получен задаток, аванс и предварительная оплата, доходы принимаются к учету по курсу на дату пересчета в рубли задатка, аванса, предварительной оплаты в той части, которая на них приходится.

При условии перечисления задатка, аванса, предварительной оплаты, расходы и активы принимаются к учету по курсу на дату пересчета в рубли задатка, аванса, предварительной оплаты в той части, которая на них приходится.

Важно отметить, что согласно разделу II ПБУ 3/2006 в связи с тем, что курс меняется, не нужно осуществлять пересчет после принятия к учету:

1. Запасов.
2. Предварительной оплаты, задатков, выданных и полученных авансов.
3. Вложений во внеоборотные активы.

Выявлена аналогия между пересчетом операций в иностранной валюте по МСФО (IAS) 21 в функциональную и пересчетом активов и обязательств в рубли по ПБУ 3/2006.

На отчетную дату для учтенных по исторической стоимости немонетарных статей перевод осуществляется по курсу даты их признания, для монетарных – по курсу закрытия.

При первоначальном же признании такие операции переводятся в функциональную валюту по курсу даты операции.

В результате предусмотренного разделом II ПБУ 3/2006 перевода в рубли из валюты появляются курсовые разницы.

Они возникают в результате операций со статьями монетарными, а именно по:

1. Операциям, связанным с пересчетом:

- денег в кассе и на счетах в банке;
- краткосрочных финансовых вложений;
- платежных, денежных документов;
- средств в расчетах (кроме задатков, авансов, предварительной оплаты), в т.ч. займов.

2. Операциям с задолженностями (кредиторской, дебиторской) в валюте при разнице в курсах на дату оплаты и дату принятия к учету в отчетном периоде/ дату составления отчетности, когда задолженность пересчитывалась в предыдущий раз.

Курсовые разницы, возникающие вследствие предусмотренного разделом II ПБУ 3/2006 пересчета, зачисляются как прочие расходы и доходы на финансовые результаты.

Курсовая разница по расчетам по вкладам в уставный капитал зачисляется на счет 83 Добавочный капитал.

Раздел IV ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами РФ» посвящен деятельности за пределами РФ. В нем говорится, что пересчет производится для цели формирования **бухгалтерской отчетности организации**.

Согласно этому разделу, пересчет должен проводиться следующим образом (таблица 1.2).

Таблица 1.2 – Пересчет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубли согласно разделу IV ПБУ 3/2006

Активы и обязательства, доходы и расходы в иностранной валюте	Пересчет в рубли	
Финансовые вложения	На отчетную дату	
Средства на банковских счетах		
Наличные в кассе		
Средства в расчетах		
Заемные средства		
Полученные и выданные авансы	На дату совершения операции в иностранной валюте (до 01.01.2019 г.) На отчетную дату (с 01.01.2019 г.)	
Материально-производственные запасы		
Вложения во внеоборотные активы		
Доходы и расходы, формирующие финансовый результат от деятельности за пределами РФ	На дату совершения операции в иностранной валюте	По средней величине курсов

Статьи в иностранной валюте, которые IAS 21 определяет как монетарные, пересчитываются в рубли на дату составления отчетности.

Статьи в иностранной валюте, являющиеся в соответствии с IAS 21 немонетарными, до 2019 года по ПБУ 3/2006 необходимо было пересчитывать в рубли по курсу даты совершения операции, когда они были приняты к учету. С 01.01.2019 г. немонетарные статьи, выраженные в иностранной валюте, также как и монетарные, пересчитываются в рубли на дату составления отчетности [110].

Доходы и расходы можно пересчитывать 2 способами:

1. По средней величине курсов.

2. По курсу на дату операции.

Средняя величина курсов находится как частное суммы произведений курсов на дни их действия и количества дней в отчетном периоде.

Проведенный выше анализ порядка отражения операций в заграничных подразделениях российских организаций, установленного разделом IV ПБУ 3/2006, показывает следующее:

а) в отличие от международного стандарта 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);

б) формулировка ПБУ 3/2006 о пересчете 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;

в) однако, приняв такое предположение, следует указать, что подход ПБУ 3/2006 к учету операций в зарубежном подразделении с другой функциональной валютой отличен от подхода, установленного IAS 21:

- по IAS 21 все операции в иностранном подразделении должны быть оценены в его функциональной валюте, а при составлении финансовой отчетности организации все активы и обязательства заграничного подразделения переводятся в валюту представления отчетности организации с использованием курса закрытия, доходы и расходы - по курсам на даты операций;

- в ПБУ 3/2006 в валюту представления отчетности организации (рубли) с использованием курса закрытия переводятся только активы и обязательства подразделения, стоимость которых выражена в иностранной валюте, то есть принятые к учету в результате операций в иностранной валюте (письмо



Минфина<sup>3</sup>), а также выраженные в иностранной валюте доходы и расходы по курсам на дату совершения операции.

Можно предположить, что Минфин РФ стремился приблизить нормы ПБУ 3/2006 к нормам IAS 21, но выполнение этих норм в отношении немонетарных статей (основных средств, запасов и др.), принятых к учету в результате операций в рублях, вступало бы в противоречие с нормами соответствующих ПБУ, не предусматривающих подобное изменение исторической стоимости этих активов.

На наш взгляд, противоречия возникают в результате того, что в российском регулировании учета при формальном отсутствии понятия «функциональная валюта», де факто ее роль играет валюта РФ:

- она является валютой для денежного измерения объектов учета (ст. 12 закона 402-ФЗ);

- все другие валюты считаются иностранными.

Исходя из этого некоторыми комментаторами высказывалась следующая позиция: операции иностранного подразделения следует рассматривать как операции в иностранной валюте с отнесением курсовых разниц на прочие доходы и расходы в порядке, предусмотренном разделом II ПБУ 3/2006 (подобный порядок предусматривался и разделом IV ПБУ 3/2006 до 2011 года).

На наш взгляд, подобную позицию трудно признать приемлемой исходя из следующих оснований.

Изменения в ПБУ 3/2006 (с 2011 года) в целях сближения с МСФО по сути требуют применения к операциям в иностранной валюте при использовании рубля в качестве функциональной валюты и валюты представления отчетности правил, предусмотренных МСФО для совершенно другой ситуации: перевода показателей деятельности подразделения с функциональной валютой, отличной от рубля, в валюту представления отчетности – рубли. Правомерное применение нового порядка учета требует признания того обстоятельства, что функциональной валютой иностранного подразделения может являться валюта,

---

<sup>3</sup> Письмо Минфина РФ от 21 января 2019 г. № 07-04-09/2654

отличная от рубля. Но тогда все его операции должны измеряться и учитываться в этой валюте, в том числе и произведенные в рублях, так как рубль в этом случае для подразделения будет являться иностранной валютой. Далее на отчетную дату должен производиться перевод в валюту представления (рубли) всех активов и обязательств по соответствующим курсам.

Подобная позиция, однако, наталкивается на следующее препятствие: действующая редакция раздела IV ПБУ 3/2006 не предусматривает пересчет активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами РФ и выраженных в рублях, в функциональную валюту, вследствие чего не установлен и порядок подобного пересчета.

Однако, как видим, в отношении активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, нормы IAS 21 и ПБУ 3/2006 совпадают.

В связи с этим напрашивается следующий вывод: бухгалтерский учет в заграничном подразделении российской организации, в деятельности которого используются только монетарные активы и обязательства (наличная и безналичная валюта, финансовые вложения, заемные средства, средства в расчетах) и (или) немонетарные, возникшие в результате операций в иностранной валюте, можно вести в иностранной валюте, а пересчитывать в рубль только на дату составления бухгалтерской отчетности. На подобную возможность в отношении монетарных активов и обязательств указывал, в частности, автор [85].

Очевидно, что при этом по операциям с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте, курсовые разницы, на которые указывает раздел III ПБУ 3/2006, в иностранном подразделении не возникают, поскольку отсутствует необходимость пересчета упомянутых выше активов и обязательств на дату совершения операции в иностранной валюте.

В Разделе IV ПБУ 3/2006, однако, сказано, что по итогам пересчета обязательств и активов деятельности за рубежом появляется разница. Эта разница должна отражаться на счете 83 «Добавочный капитал». Но никакой информации о механизме возникновения этой разницы ПБУ 3/2006 не содержит.

Проанализируем, не будет ли вывод о том, что в соответствии с разделом IV ПБУ 3/2006 учет в заграничном подразделении в некоторых случаях может вестись в иностранной валюте, противоречить нормам Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [11].

Напомним, что ранее действовавший Закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» [10] содержал норму (п. 2 статьи 11), устанавливающую, что по валютным счетам, а также операциям в иностранной валюте учет должен вестись в рублях с пересчетом по курсу Центробанка на дату операции.

В действующем Законе № 402-ФЗ подобная норма отсутствует.

Отметим, что в Законе № 402-ФЗ вообще отсутствуют конкретные нормы и требования к денежному измерению различных объектов бухгалтерского учета, поскольку по п. 3. ст. 21 Закона допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета, а также пересчет стоимости объектов учета в иностранной валюте, в валюту РФ для целей бухгалтерского учета, должны быть установлены федеральными стандартами, до утверждения которых следует руководствоваться действующими ПБУ и иными нормативными правовыми актами, принятыми до введения в действие Закона (статья 30 Закона).

Следует указать, что пункт 2 статьи 12 Закона предусматривает, что измерение в денежном выражении объектов учета происходит в валюте РФ. Данная норма, однако, не устанавливает, в какой момент указанное денежное измерение объектов бухгалтерского учета должно производиться в валюте РФ: при принятии объекта к учету или при составлении отчетности. В силу этого денежное измерение объектов бухгалтерского учета в иностранной валюте при принятии к учету и в валюте РФ (путем пересчета) при составлении отчетности не может быть расценено как нарушение указанной нормы Закона.

В подтверждение этого укажем на пункт 3 статьи 12 Закона, который устанавливает, что стоимость объектов учета в иностранной валюте должна пересчитываться в валюту Российской Федерации. Обратим внимание, что согласно пункту 2 статьи 11 ранее действовавшего Закона № 129-ФЗ в подобных

случаях иностранная валюта должна была пересчитываться по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату операции.

Закон № 402-ФЗ подобной нормы не содержит. В силу норм Закона, указанных выше (статья 21), следует полагать, что порядок пересчета для подобных случаев будет установлен соответствующими федеральными стандартами, до появления которых нужно руководствоваться ПБУ 3/2006 [23].

Тогда согласно ПБУ 3/2006 возможны 2 варианта ведения учета в зарубежных филиалах и представительствах:

1. В функциональной валюте, отличной от рубля (валюте страны пребывания).

2. В рублях (и одновременно в иностранной валюте для активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, как предусматривается инструкцией по применению плана счетов для монетарных активов и обязательств).

В первом случае необходимо будет осуществлять на отчетную дату пересчет активов и обязательств, выраженных в функциональной валюте, в рубли: это будет нужно для составления отчетности. Способ удобен, когда деятельность затрагивает только монетарные статьи и немонетарные статьи, выраженные в иностранной валюте [108, 114]. Кроме того, учет в функциональной валюте (валюте страны пребывания) будет соответствовать положениям IAS 21, поскольку эта валюта используется в основной экономической среде деятельности заграничного подразделения.

Во втором случае придется пересчитывать в рубли все операции, осуществляемые в валюте. При этом монетарные статьи и немонетарные статьи, выраженные в иностранной валюте, также будут пересчитываться на дату составления отчетности, а разницы будут относиться на добавочный капитал. Очевидно, что этот способ более трудоемок, применение его явно оправдано в том случае, когда зарубежное подразделение осуществляет операции с активами и обязательствами, не выраженными в иностранной валюте (принятыми к учету в

результате рублевых операций). Подобные обстоятельства могут иметь место, например, при получении зарубежным подразделением активов (основных средств, запасов) от своей головной организации.

Далее проанализируем, рассматривались ли в известной литературе вопросы особенностей ведения учета в заграничных подразделениях российских организаций.

Вопросам организации бухгалтерского учета при наличии обособленных подразделений посвящен ряд работ [87, 47, 94, 91, 53]. Все без исключения авторы подтверждают, что есть 2 способа учета.

Первый – это централизованный учет. Второй способ – децентрализованный.

В первом случае учет всех операций – это задача головной организации. Тогда заграничные подразделения все свои первичные документы передают ей, а организация сама отражает их в учете.

Во втором случае филиалы и представительства ведут учет сами, часто на отдельном балансе.

Авторы отмечают, что согласно разъяснению Минфина РФ (письмо от 29.03.2004 г. № 04-05-06/27 [40]) головная организация сама утверждает определенный список показателей, который нужен для составления отдельного баланса филиала или представительства. Он должен отражать положение заграничного подразделения на дату составления отчетности.

Авторы рассматривают процесс составления учетной политики организации при наличии филиалов и представительств. При этом в учетной политике необходимо для организации и ее заграничных подразделений:

- установить формы первичных документов;
- составить график документа;
- установить план счетов и др.

В работах анализируется документооборот между организацией и филиалами и представительствами, которые выделены на отдельный баланс.

С помощью авизо (извещений) осуществляется прием-передача:

1. Финансовых результатов.
2. Затрат.
3. Обязательств.

Форма авизо разрабатывается самостоятельно с учетом требований ч. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ и отражается в учетной политике.

По мнению авторов, если организация не задействована в операциях представительств и филиалов, а также наоборот, то составляется авизо.

В работах указано также, что возможен обмен информацией между филиалами и представительствами и организацией напрямую. Это осуществляется с помощью передачи данных между бухгалтерскими программами. Также создается реестр, в котором зафиксировано необходимое по передающимся сведениям.

Вопросы особенностей ведения учета при нахождении обособленного подразделения организации за пределами РФ в указанных работах не рассматриваются.

В статье [67] автор рассматривает вопросы ведения учета при наличии конкретного представительства на территории Республики Беларусь. В статье кратко и без конкретных примеров описаны вопросы учета ряда операций у головной организации и у представительства, в частности, операций передачи имущества представительству, перечисления представительству денежных средств. Автор отмечает, что расходы представительства происходят в иностранной валюте, и должны быть пересчитаны в рубли при принятии отчета представительства. Автор упоминает о разнице, которая возникает в результате пересчета в рубли из иностранной валюты статей, которые используются в деятельности за рубежом, но не анализирует вопросы возникновения указанной разницы. В целом в работе отсутствует схема организации учета в заграничном представительстве, не рассмотрены примеры отражения типовых операций.

В работе [99] анализируется деятельность представительств российской организации в Белоруссии и Казахстане. Авторы отвечают на вопросы о возможности бухгалтерского аутсорсинга, необходимости ведения бухгалтерского учета по двум стандартам – российским и страны пребывания, о предоставлении оригиналов первичных документов и о необходимости их перевода. Особенности бухгалтерского учета в российском представительстве, находящемся за пределами РФ, в статье также не рассмотрены.

В работе [70] практически отсутствует информация о ведении бухгалтерского учета в зарубежном подразделении. Автор лишь указывает, что для целей составления отчетности бухгалтерский учет в зарубежном обособленном подразделении целесообразно вести по российским правилам бухучета, что не может не вызвать недоумения, поскольку зарубежные подразделения российских организаций независимо от своего места нахождения в силу требования «Учетная политика организации» ПБУ 1 / 2008 [21] обязаны применять способы учета, которые выбираются организацией для своей учетной политики.

Недоумение вызывает также позиция автора [68], который утверждает, что возможны два варианта ведения учета заграничным подразделением российской организации: либо подразделение ведет учет так, как ему предписывает организация, в соответствии с российскими правилами, либо по правилам страны, в которой находится подразделение. Автор указывает, что второй вариант возможен, когда по законодательству страны пребывания подразделение обязано представлять финансовую отчетность о своей деятельности в соответствующие государственные органы. Очевидно, что в силу указанного выше требования ПБУ 1/2008 заграничное подразделение в любом случае обязано вести учет в соответствии с российскими правилами, но в некоторых случаях может быть обязано вести еще и параллельный учет в соответствии с требованиями, установленными в стране пребывания.

В статье [88] автор рассматривает исключительно процессы появления курсовых разниц по расчетам обособленного подразделения за границей. Курсовые разницы рассмотрены на примере представительства российской организации в Италии, содержание которого производится за счет ежемесячных перечислений валютных средств со счета российской организации на счет иностранного представительства за рубежом. Помимо курсовых разниц, возникающих по операциям финансирования представительства, автор не касается иных вопросов, связанных с особенностями учета операций в заграничном представительстве. Поскольку при ведении бухгалтерского учета в функциональной валюте курсовые разницы на расчетах заграничного представительства не возникают, то очевидно, что автор [88] априорно исходит из предположения, что учет в обособленном подразделении за рубежом необходимо вести в рублях.

Учет в функциональной валюте согласно разделу IV ПБУ 3/2006 в упомянутой литературе не рассматривался.

На возможность ведения учета в заграничном подразделении российской организации в иностранной валюте с пересчетом в рубли на дату составления бухгалтерской отчетности, как было отмечено ранее, указывал только автор [85]. При этом автор допускал подобную возможность для ситуации, в которой деятельность заграничного подразделения ограничена исключительно монетарными статьями. Иную возможность автор не рассматривал.

Немаловажный аспект, связанный с деятельностью заграничных подразделений российских организаций, затронут в работе [64]. Автор отмечает, что финансовые операции, осуществляемые заграничным подразделением российского юридического лица, действующим валютным законодательством отдельно не регламентированы, что на практике может приводить к возникновению спорных ситуаций в квалификации тех или иных валютных операций заграничного подразделения. Однако анализ финансовых операций



заграничных подразделений российских организаций с точки зрения соответствия их валютному законодательству России в известной литературе не проводился.

На основании анализа вышеизложенной информации ясно, что в имеющейся литературе практически отсутствуют сведения об организации и особенностях ведения бухгалтерского учета в обособленных подразделениях за рубежом. Следовательно, в настоящей работе следует подробно проанализировать вопросы бухгалтерского учета в заграничных подразделениях российских организаций; проанализировать возможность ведения бухгалтерского учета в заграничных подразделениях в функциональной валюте, отличной от функциональной валюты организации; осуществить анализ финансовых операций заграничных подразделений российских организаций с точки зрения соответствия их валютному законодательству России.

Далее проанализируем вопросы налогообложения, возникающие при работе заграничного подразделения российской организации.

## **1.2. Анализ законодательных и нормативных актов, литературных данных по вопросам налогообложения зарубежных подразделений**

Проанализируем нормы Налогового кодекса РФ [3, 4], связанные с налогообложением заграничных подразделений российских организаций.

Статьей 7 [3] установлена общая норма: приоритет у международных договоров РФ перед Налоговым кодексом по сборам и налогам.

Применительно к конкретным налогам кодекс содержит следующие специальные нормы.

**Налог на добавленную стоимость** – федеральный налог. Он поступает в федеральный бюджет по месту, где находится организация, декларация подается по всей организации. Объект налогообложения по ст. 146 [4] - это реализация и передача для нужд самой организации товаров, услуг и работ **на территории Российской Федерации**. Если заграничное подразделение осуществляет

операции реализации и передачи для собственных нужд товаров, работ, услуг, объекта обложения НДС не возникает.

Кодексом, однако, установлен еще один объект обложения НДС – выполнение для собственного использования строительно-монтажных работ, причем в кодексе отсутствует указание на место их выполнения для цели признания их объектом обложения НДС. Из этого на первый взгляд может быть сделан вывод, что выполнение для собственного использования строительно-монтажных работ в заграничном подразделении российской фирмы создает объект обложения НДС в головной организации. Следует, однако, согласиться с автором [100], который полагает, что облагаться НДС по НК РФ могут только строительно-монтажные работы, выполняемые на территории РФ. Данное мнение основано на норме подпункта 1 п. 1 ст. 148 НК РФ, которая устанавливает, что строительно-монтажные работы считаются выполненными на территории России, если они непосредственно связаны с земельными участками, зданиями и сооружениями, расположенными на территории России.

Далее рассмотрим **налог на прибыль организаций**. Статьи главы 25 НК РФ [4] посвящены в основном особенностям исчисления налога на прибыль при наличии обособленных подразделений организации на территории РФ. Что касается вопросов особенностей исчисления налога на прибыль при нахождении обособленного подразделения организации за пределами РФ, то они рассмотрены только в ст. 311 [4] «Устранение двойного налогообложения».

Согласно ей доходы, которые организация получает за рубежом, полностью учитываются с учетом расходов, которые несет организация на территории РФ и за границей, для определения налоговой базы.

Суммы иностранного налога можно засчитать по налогу в Российской Федерации в размере, не большем суммы российского налога, при предоставлении документов, которые подтверждают уплату налога за рубежом и оформлены надлежащим образом.

По ст. 311 [4] если у российской организации есть подразделения за границей, то налог на прибыль и авансовые платежи по этому налогу уплачиваются этой организацией там, где находится инспекция организации, с предоставлением декларации.

В данной статье не рассмотрены вопросы признания расходов, которые произведены за рубежом, поэтому подобные вопросы требуют более детального анализа.

Рассмотрим **налог на имущество организаций**. Из норм статьи 372 НК РФ следует, что этот налог уплачивается на территории субъекта Российской Федерации отдельно для организации и для ее подразделений с отдельным балансом по ст.376 НК РФ.

Таким образом, имущество подразделения за рубежом, которое выделено на отдельный баланс, в налоговую базу головной российской организации не включается (в соответствии со ст. 376 база должна определяться отдельно), но поскольку подразделение находится за пределами РФ, налог для его имущества не введен соответствующим законом. Таким образом, имущество подразделения за рубежом, которое выделено на отдельный баланс, налогом на имущество не облагается.

Следует указать, что в случае, если подразделение за рубежом не на отдельном балансе, его имущество, составляющее объект налогообложения (за исключением недвижимости за границей), по ст. 376 НК РФ облагается налогом по месту, где находится организация.

Согласно ст. 386.1 «Устранение двойного налогообложения» уплаченный за границей налог по имуществу организации за рубежом можно зачесть по отечественному налогу на имущество в размере, не большем суммы российского налога.

Для того чтобы зачесть налог, нужно предоставить заявление об этом и заверенный за рубежом документ об уплате.

Документы представляются в инспекцию, к которой относится организация. Зачет налога осуществляется только по декларации за год.

Далее рассмотрим налог и взносы, подлежащие уплате в связи с оплатой труда работников.

Проанализируем **налог на доходы физических лиц**. По ст. 209 [4] объект налогообложения – это доход, который получен:

1. Для физлиц – налоговых резидентов – в Российской Федерации и за рубежом.

2. Для физлиц – не налоговых резидентов – в Российской Федерации.

В пп. 6 п. 3 ст. 208 [4] сказано, что вознаграждения за трудовую деятельность за границей относятся к таким зарубежным доходам работников. Они подлежат обложению НДФЛ (13%), если в календарном году работник – налоговый резидент.

По пп. 3 п. 1 ст. 228 в таком случае он самостоятельно исчисляет и уплачивает налог. Если сотрудник – не налоговый резидент, то налога в данном случае нет.

Если физлица находятся в Российской Федерации 183 дня и более за 12 последовательных месяцев (даже из разных календарных годов), то они налоговые резиденты по п. 2 ст. 207 [4].

Из изложенного выше порядка исчисления НДФЛ, установленного кодексом, вытекает следующий практический вывод. При отправлении работника на длительную работу в заграничное представительство в течение 183 дней работник продолжает оставаться налоговым резидентом, но получающим доход из источника за пределами РФ. В соответствии с этим НДФЛ с начисленной и выплаченной в заграничном представительстве заработной платы он должен уплачивать самостоятельно. По истечении 183 дней работник теряет статус налогового резидента и, поскольку получает доход из источника за пределами РФ, перестает быть налогоплательщиком.

Перейдем к рассмотрению **страховых взносов** и проанализируем гл. 34 Налогового Кодекса РФ, законы № 167-ФЗ [6], № 255-ФЗ [7], № 125-ФЗ [8]. Статьей 420 Налогового Кодекса РФ установлено, что объект – вознаграждения, которые начисляются плательщиками для физлиц при трудовых отношениях, а также гражданско-правовых договорах, авторских и т.д.

Для иностранцев и лиц без гражданства при работе в подразделении за рубежом объекта обложения взносами не появляется.

Если у организации есть обособленные подразделения за рубежом, то уплата страховых взносов по ним осуществляется этой организацией по п.14 ст.431 НК РФ.

Согласно п. 1 ст.7 [6] граждане Российской Федерации относятся к лицам, попадающим под обязательное пенсионное страхование, вне зависимости от того, где они работают.

Пунктом 1 ст.2 [7] установлено, что граждане РФ (независимо от места их работы) попадают под обязательное социальное страхование при временной нетрудоспособности и материнстве.

Вознаграждения российским гражданам – сотрудникам заграничного представительства российской организации являются объектом обложения страховыми взносами в соответствии с НК РФ.

Однако российские граждане – сотрудники заграничного представительства российской организации согласно валютному законодательству РФ могут быть как резидентами, так и нерезидентами (лицами, постоянно проживающими за границей). Поскольку трудовой договор с работником представительства (российским гражданином, нерезидентом) может заключаться и за пределами РФ, то указанная выше норма Налогового Кодекса РФ, предусматривающая обложение страховыми взносами выплат, начисленных российским гражданам, требует отдельного анализа, который в известной литературе не проводился.

При этом, как установлено ст. 421 Налогового Кодекса РФ, база для взносов – сумма начисленных вознаграждений. Для заграничного представительства

данная норма имеет значение, поскольку при начислении и выплате работнику представительства заработной платы в валюте начисленная и выплаченная сумма в рублях будут различаться при изменении курса.

По ст.431 НК РФ страховые взносы на временную нетрудоспособность и материнство должны быть уменьшены на произведенные соответствующие расходы. Однако законом порядок зачета этих расходов за пределами РФ не определен, в связи с чем данный вопрос требует отдельного анализа.

Статьей 428 Налогового Кодекса РФ установлены дополнительные тарифы (от 0% до 8%) страховых взносов в зависимости от результатов специальной оценки условий труда, проводимой в соответствии с 426-ФЗ «О специальной оценке условий труда» [16]. Обязанность проведения специальной оценки условий труда и уплаты в установленных случаях дополнительных страховых взносов возложена законом на всех работодателей. Однако нормативно не установлен порядок осуществления этой специальной оценки за пределами РФ.

Законом № 125-ФЗ [8] установлена обязательность социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний сотрудников. Пункт 2 статьи 5 Закона предусматривает, что действие Закона распространяется на иностранных граждан, но из Закона не следует, что действие пункта 2 статьи 15 ограничено только территорией Российской Федерации. Вследствие этого открытым остается вопрос о социальном страховании иностранцев, которые работают в подразделении российской организации за рубежом.

Из проведенного анализа вытекает необходимость более детального анализа ряда вопросов, не урегулированных нормативными актами [105, 111].

Попытаемся найти ответы на поставленные вопросы в литературных источниках.

Ряд работ посвящен вопросам избежания двойного налогообложения и зачету налогов, уплаченных подразделением российской организации за рубежом.

Подобные вопросы рассмотрены в работе [60]. Автор анализирует положение НК РФ, которое устанавливает, что иностранные доходы учитываются за минусом расходов, которые понесены и в Российской Федерации, и за рубежом.

Автор указывает, что для того, чтобы зачесть иностранный налог, нужно заполнить еще декларацию по налогу на прибыль в отношении доходов, которые получены за границей. Автор отмечает, что точного списка документов, которые могут подтвердить уплату иностранного налога, нет в Налоговом кодексе, и упоминает, что может стать такими документами.

Автор указывает, что размер зачета иностранного ограничен российским налогом, он полагает, что для определения его предельного размера расходы и доходы должны пересчитываться на дату признания по курсу Центробанка.

Автор отмечает также, что организация не вправе заявить о зачете налога, уплаченного на территории иностранного государства по ошибке, и рассматривает случай получения освобождения от уплаты иностранного налога, зачтенного в РФ, заявляя, что организация не должна подавать уточненную декларацию.

В статье автор также указывает на то, что налоговая инспекция, как правило, возражает против зачета налога, уплаченного налоговым агентом из собственных средств. Он отмечает тот факт, что арбитражная практика не считает получение убытка в России причиной отказать в зачете того налога, который уплачен за границей. Автор полагает, что некоторые иностранные налоги, которые нельзя зачесть, организация может признать в расходах.

Аналогичные вопросы рассмотрены в работах [84,70]. Авторы отмечают важность наличия международного соглашения об избежании двойного налогообложения при анализе налогообложения деятельности представительства за рубежом. Авторы, рассматривая налоги, аналогичные налогу на имущество, НДФЛ, налогу на прибыль, отмечают, что в таких соглашениях крайне редко регулируется порядок уплаты «зарплатных налогов» (страховых взносов).

Автор [84] дает пошаговые инструкции по зачету налога на прибыль (расчет максимальной суммы; какие документы необходимы для зачета; как заполнить декларацию), и по зачету налога на имущество (как рассчитать сумму налога, которую по итогам года нужно доплатить или вернуть организации с учетом уплаченного налога за рубежом). В целом работа ориентирована на конкретное взаимодействие с налоговыми органами и заполнение деклараций.

В работе [82] автор рассматривает вопросы зачета налога на прибыль при наличии у организации зарубежного представительства. В статье проведен краткий анализ доходов и расходов при исчислении этого налога в заграничном представительстве.

Статьи [77, 79, 83] также посвящены налогам, уплачиваемым организациями, имеющими представительства за рубежом. В статье проанализированы вопросы зачета налогов, уплаченных за границей, вопросы документального подтверждения уплаты налогов, вопросы декларирования.

В статье [87] рассмотрены в основном вопросы налогообложения при наличии представительств и филиалов на территории РФ. Содержится краткий анализ вопросов уплаты НДС и налога на прибыль при наличии представительства за рубежом. В работе наряду с вопросами устранения двойного налогообложения и зачете налогов, рассмотрены вопросы учета косвенных налогов, уплачиваемых в бюджет иностранного государства. Приведен пример расчета максимальной суммы налога, который уплачен за рубежом, для зачета. Проанализирована ситуация с налогообложением в случае, если имущество обособленного подразделения находится за пределами РФ.

Некоторые вопросы налогообложения при наличии заграничного представительства у российской организации рассмотрены в работе [46]. Автор, в частности, указывает, что если сотрудники заграничного представительства являются налоговыми резидентами, то головная организация должна удерживать из их заработной платы НДС и перечислять его в бюджет. Аналогичное утверждение содержится и в работе [54].



Подобное утверждение не соответствует Налоговому кодексу, поскольку согласно пп. 3 п. 1 ст. 228 [4] исчисление и уплату налога в данной ситуации физлица производят самостоятельно.

Вопросы налогообложения выплат в пользу работников заграничных представительств российских организаций затронуты также в статье [66]. В частности, автор полагает, что на выплаты работникам заграничного представительства должны начисляться взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Автор утверждает, что указанные взносы должны начисляться и на выплаты, производимые представительством работникам – иностранцам (что далеко не очевидно). При этом автор не рассматривает возможность осуществления полагающихся выплат работнику при наступлении страхового случая.

Из проведенного выше анализа следует, что в известной литературе внимание в основном уделяется вопросам зачета в РФ налогов, уплаченных за рубежом, по Соглашениям об избежании двойного налогообложения. Нет анализа вопросов, которые нормативно не урегулированы: особенности подтверждения документально и признания расходов, которые производятся за рубежом, для налога на прибыль; исчисление дополнительных страховых взносов в связи со специальной оценкой условий труда; порядок зачета расходов на обязательное страховое обеспечение по обязательному социальному страхованию при временной нетрудоспособности за пределами РФ; обязательность социального страхования от несчастных случаев иностранных граждан, выполняющих работы в заграничном представительстве российской организации, в связи с чем данные вопросы требуют более детального анализа в рамках настоящей работы.

Далее рассмотрим вопросы оплаты труда и оформления трудовых отношений с работниками заграничного подразделения российской организации.

### **1.3. Анализ вопросов оплаты труда и оформления трудовых отношений с работниками заграничного подразделения**

Проанализируем нормы Трудового кодекса РФ [5], связанные с особенностями регулирования труда работников в заграничных подразделениях российских организаций.

Статьей 59 Трудового кодекса предусмотрено, что с сотрудниками, которые направлены работать за рубежом, оформляется срочный трудовой договор. Если же работник уже работает в организации, направляющей его на работу в заграничное подразделение, то в заключенный с ним ранее трудовой договор вносится дополнительное соглашение либо о временном переводе (до года – статья 72.2 ТК РФ), либо о постоянном переводе (на срок более года – статья 72.1 ТК РФ) на другую работу – в заграничное подразделение.

По ст.13 ТК РФ акты, в которых содержатся нормы права по труду, действуют везде в России, если в них не установлено другое. Таким образом, если с работником организации на территории РФ заключается трудовой договор о работе в заграничном подразделении организации, либо дополнительное соглашение о переводе (временном или постоянном) на работу в заграничное подразделение организации, то на такой трудовой договор (дополнительное соглашение) должны распространяться все нормы Трудового кодекса РФ. В частности, распространение норм Трудового кодекса РФ на трудовые отношения российской организации с гражданином РФ, местом работы которого является обособленное подразделение организации в другом государстве, подтверждено кассационным определением Орловского областного суда от 17.08.2011 г. N 33-1214 [45].

Что же касается особенностей труда работников за границей, то Трудовой кодекс содержит раздел (глава 53), посвященный этим вопросам. Но этот раздел касается только условий труда сотрудников, которые направлены работать в российские консульские учреждения и дипломатические представительства за границей. Также это касается работы в государственных учреждениях и в

представительствах федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации за рубежом.

Тем не менее, анализ норм, предусмотренных главой 53 Трудового кодекса РФ, позволяет сформулировать некие базовые основы регулирования труда работников, направляемых на работу в заграничные представительства коммерческих российских организаций.

В ст. 338 гл. 53 [5] установлено, что с сотрудником, который направлен за рубеж для работы в российском представительстве, необходимо заключить срочный трудовой договор. По окончании указанного в этом договоре срока этот договор можно перезаключить снова. Если работник уже занимал должность в направляющей его организации на территории России, то в его трудовой договор нужно внести уточнения по сроку и условиям зарубежной работы. В ст. 57 [5] сказано, что обязательным для включения в трудовой договор является место работы. При этом должно быть прописано местонахождение обособленного подразделения при приеме в него на работу, если оно находится не там, где сама организация. В [5] отмечается, что по окончании выполнения работы за рубежом сотрудник должен получить либо прежнюю, либо такую же должность. Если такой нет, то по согласию сотрудника другую должность.

В ст. 339 гл. 53 [5] говорится об особенностях отдыха и труда сотрудников, которые направлены для работы в представительства России за рубежом. В статье установлено, что они регулируются трудовыми договорами и актами представительства, при этом не делая хуже положение сотрудников в сравнении с Трудовым кодексом РФ.

Наименьшая длительность и условия дополнительных отпусков утверждается Правительством РФ для сотрудников, которые работают в странах с особыми условиями.

Правительство РФ также устанавливает гарантии и выплаты для переезда к работе, а также бытовое обеспечение и оплату труда сотрудникам, которые направлены в представительства России за рубежом (ст. 340 гл. 53 [5]).

Окончание работы в представительстве за границей происходит при истечении срока направления сотрудника или заключении с ним срочного трудового договора (ст. 341 гл. 53 [5]). Также в ст. 341 гл. 53 [5] перечислены причины, когда работа в представительстве России за рубежом досрочно завершается.

Из содержания указанных выше норм гл. 53 [5] вытекает основное требование, которому должен удовлетворять трудовой договор с работником, направляемым на работу в заграничное представительство: условия труда и отдыха могут учитывать нормы страны пребывания, что регулируется соответствующими локальными нормативными актами представительства, но не делают хуже сотрудникам в сравнении с Трудовым кодексом РФ.

Тем не менее, как показывает практика, в связи с направлением сотрудников на работу за границей нередко возникает ряд проблемных вопросов, связанных с оформлением трудовых отношений и оплатой труда работников зарубежных подразделений. К таким вопросам относятся следующие.

**Начисление и выплата заработной платы российским работникам, направленным на работу в заграничное подразделение.** Общая норма (ст. 131 [5]) устанавливает, что выплата зарплаты осуществляется в рублях. Специальная же норма прописана в ст. 340: для сотрудников представительств РФ за рубежом особенности выплаты зарплаты утверждаются Правительством РФ [19] - заработная плата работникам в заграничных представительствах Российской Федерации выплачивается в иностранной валюте. Следует отметить, что с точки зрения валютного законодательства РФ выплата заработной платы в иностранной валюте работникам представительства за рубежом со счета в банке за границей - валютная операция, которая разрешена (п. 6.1 статьи 12 федерального Закона № 173-ФЗ [12]).

Далее возникает вопрос: начисление заработной платы работникам заграничного представительства российской организации также может быть в иностранной валюте, или же трудовое законодательство РФ обязывает начисление заработной платы работникам осуществлять только в рублях?

Анализ литературных источников показывает следующее. Некоторые авторы [80] полагают, что заработная плата работникам заграничного представительства должна начисляться в рублях, а выдаваться в валюте страны пребывания, что может быть оговорено в дополнительном соглашении к трудовому договору. Полагаем подобное мнение не основанным на нормах трудового законодательства РФ. Трудовой кодекс РФ не содержит положений, запрещающих установление заработной платы в иностранной валюте, на что неоднократно указывал в своих письмах Роструд (письма от 31.10.2008 № 5919-ТЗ, от 11.03.2009 № 1145-ТЗ, от 28.07.2008 № 1729-6-0 [31, 35, 39]). В указанных письмах Роструд разъяснял, что установление заработной платы в иностранной валюте при выплате ее в рублях может при изменении курса привести к ухудшению условий оплаты труда работника, что не соответствует нормам трудового законодательства. При установлении же заработной платы в иностранной валюте и выплате в этой же валюте подобного ухудшения не происходит. Таким образом, начисление заработной платы работникам заграничного представительства в иностранной валюте не является несоответствующим трудовому законодательству РФ.

**Особенности определения времени отдыха.** Согласно Трудовому кодексу РФ временем отдыха являются (в том числе) нерабочие праздничные дни (ст. 107 ТК РФ). Возникает вопрос: должны ли являться временем отдыха для работников заграничного подразделения нерабочие праздничные дни, установленные Трудовым кодексом РФ (новогодние каникулы и др.)? Очевидно, нет, поскольку статья 107 ТК РФ предусматривает, что они являются нерабочими праздничными днями **в Российской Федерации.**

С подобной позицией согласны и авторы публикаций по вопросам трудового законодательства [80]. Автор полагает, что в дополнительном соглашении к трудовому договору или локальном нормативном акте организации следует прописать особенности организации труда и отдыха в представительстве

с учетом национальных особенностей страны пребывания, предусмотрев время отдыха в дни государственных праздников страны пребывания.

**Особенности оформления трудовых отношений с иностранными работниками – гражданами страны пребывания заграничного подразделения.** Практика показывает, что заграничные представительства российских организаций нередко оформляют трудовые отношения с гражданами страны пребывания, так как Трудовой кодекс РФ не содержит запрета на заключение трудового договора между российской организацией и иностранными работниками, трудовая деятельность которых будет осуществляться на территории иностранного государства.

Поскольку работодателем является российская организация, то возникает вопрос: должен ли трудовой договор с таким гражданином соответствовать требованиям ТК РФ?

По ст. 13 ТК РФ акты Российской Федерации с нормами трудового права действуют везде в России, если не установлено другое.

Из этого следует, что заключение с иностранным гражданином за пределами России трудового договора для труда за рубежом не регулируется трудовым законодательством Российской Федерации. Если при этом в трудовом законодательстве страны пребывания имеется норма, согласно которой к трудовым отношениям на территории иностранного государства применяются только нормы иностранного законодательства, российская организация вообще не вправе применять к таким трудовым отношениям нормы российского трудового права.

Зарубежное подразделение российской организации может принять на работу по трудовому договору иностранного гражданина, однако оформление трудовых отношений следует производить согласно трудовому законодательству иностранного государства. Подобная точка зрения подтверждается также автором [52], который указывает, что согласно статье 11 Трудового кодекса РФ нормы

российского трудового права применяются только в случае, когда иностранные граждане принимаются на работу в РФ.

На практике возможна ситуация, при которой заграничное подразделение российской организации принимает на работу российского гражданина, постоянно проживающего в иностранном государстве (имеющего вид на жительство). В подобном случае возможны разные варианты. Если с таким гражданином по ст. 59 ТК РФ на территории РФ (в головной организации) будет заключаться срочный трудовой договор, согласно которому он будет направлен на работу в заграничное подразделение, то такой договор регулируется трудовым законодательством Российской Федерации. При оформлении с таким гражданином трудового договора за рубежом для труда за границей в зависимости от норм, регулирующих трудовые отношения в стране пребывания, подобный договор следует заключать либо по трудовому законодательству страны пребывания, либо по трудовому законодательству РФ.

#### **1.4. Выводы по главе**

Благодаря развитию международного сотрудничества российские организации создают за границей обособленные подразделения, что позволяет им выйти на мировой рынок. При этом при ведении деятельности российской организации за рубежом неизбежно возникает ряд вопросов как в плане методики бухгалтерского учета в заграничном обособленном подразделении, так и в отношении использования законодательных и нормативных актов, которые регулируют налогообложение, трудовые отношения и валютные операции в таких подразделениях.

На основании проведенного анализа законодательных и нормативных актов, литературных данных по вопросам организации бухгалтерского учета и налогообложения операций в заграничных подразделениях российских организаций могут быть сделаны следующие выводы.

Рассмотрены оба 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. Гораздо чаще используется на практике первый способ.

Выше было показано, что IAS 21 рассматривает возможность бухучета для подразделения за рубежом в функциональной валюте, отличной от функциональной валюты головной организации. В качестве функциональной валюты заграничного подразделения исходя из условий его деятельности может быть определена валюта страны пребывания заграничного подразделения, поскольку при этом полностью удовлетворяются условия, установленные IAS 21 для определения функциональной валюты. Анализ порядка отражения операций в заграничных подразделениях российских организаций, установленного разделом IV ПБУ 3/2006, показывает, что ПБУ 3/2006 допускает возможность ведения учета в заграничном подразделении российской организации в валюте, отличной от валюты представления отчетности.

Таким образом, 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 (если деятельность заграничного обособленного подразделения – только операции с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте).

При этом проведенный выше анализ норм Закона № 402-ФЗ показал, что измерение в денежном выражении объектов бухучета в иностранной валюте при принятии к учету и в валюте РФ (путем пересчета) при составлении отчетности не может быть расценено как нарушение норм Закона.

Однако, как показал проведенный в главе 1 настоящей работы анализ, в имеющейся литературе практически отсутствуют сведения об организации и



особенностях ведения бухгалтерского учета в заграничных подразделениях российских организаций; в известной литературе не обоснована возможность и не разработана методика ведения бухгалтерского учета в заграничных подразделениях в функциональной валюте, отличной от функциональной валюты организации.

В известной литературе отсутствует анализ финансовых операций заграничных подразделений российских организаций с точки зрения соответствия их валютному законодательству России, вследствие чего затруднены оценка рисков, связанных с возможным нарушением валютного законодательства, и соответствующее раскрытие информации об этих рисках в отчетности.

Нет анализа вопросов, которые нормативно не урегулированы: организации налогового учета доходов и расходов в заграничном подразделении российской фирмы; особенностей подтверждения документально расходов, которые производятся за рубежом, для налога на прибыль; исчисления страховых взносов при оплате труда работников заграничного подразделения российской организации, статус которых с позиции валютного законодательства РФ (резидент – нерезидент) может быть различен.

В связи с изложенным данные вопросы требуют более детального анализа в рамках настоящей работы.

Во второй главе настоящей работы будут разработаны следующие вопросы:

- выявление и обоснование возможных вариантов ведения бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации;
- развитие методики ведения бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации, осуществляющем операции исключительно с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте;
- развитие методики ведения бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации, осуществляющем также и операции с активами и обязательствами, выраженными в рублях;

- оценка рисков, связанных с возможным нарушением валютного законодательства РФ, путем анализа и систематизации финансовых операций в зарубежных подразделениях российских организаций с позиции соответствия их валютному законодательству РФ.

## **2. МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ В ЗАГРАНИЧНОМ ПОДРАЗДЕЛЕНИИ**

### **2.1. Бухгалтерский учет в заграничном подразделении, осуществляющем операции с монетарными активами и обязательствами**

Из анализа, проведенного в главе 1 настоящей работы, следует, что в общем случае в подразделениях российских организаций, которые находятся за рубежом и выделены 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 [109].

В 1-м случае каждая операция, которая совершается в зарубежной валюте, пересчитывается в рубли, имеет место и пересчет на дату составления отчетности. Из анализа, проведенного ранее, видно, что авторы немногочисленных статей [67, 88, 99], посвященных учету в представительствах за рубежом, рассматривают в основном процессы появления курсовых разниц по расчетам обособленного подразделения за границей. Иными словами, они предполагают возможность только первого способа учета.

Во 2-м случае учет производится в функциональной валюте, тогда для составления бухгалтерской отчетности осуществляется пересчет в рубли. Из вышеприведенного анализа видно, что в имеющейся литературе этому способу внимание почти не уделяется.

Согласно ПБУ 3/2006, при осуществлении деятельности за рубежом имеет место определенная разница. Она возникает после пересчета выраженных в иностранной валюте активов и обязательств в рубли. С 1 января 2011 года эту разницу нужно относить на счет 83 «Добавочный капитал» (ранее эта разница относилась на прочие доходы и расходы).

Если учет осуществляется в рублях, то разницы будут появляться, когда будет происходить пересчет статей, выраженных в иностранной валюте. Что касается учета в валюте функциональной, то особенностям появления этой разницы подробного внимания не уделено ни в имеющихся статьях, ни в ПБУ 3/2006.

Для прояснения ситуации осуществим сравнительный анализ возможных вариантов (в рублях и в евро). Для этого рассмотрим типовые операции подразделения российской организации за рубежом с монетарными статьями (получение финансирования от головной организации, начисление и выплата заработной платы, арендная плата, передача расходов в головную организацию по авизо).

Заграничное подразделение финансируется в евро по смете и находится на отдельном балансе.

Авизо расходов зарубежного подразделения и его баланс необходимо передавать ежеквартально для правильного составления баланса всей организации (ежеквартальное составление отчетности установлено собственниками организации).

Рассмотрим операции за первый квартал 2018 года (для удобства за его последний месяц, допуская, что сальдо на начало марта равны нулю) в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Сравнительный анализ способов осуществления бухучета в подразделении за рубежом

№ п/п	Операция	Дата <u>Курс</u>	Учет в валюте РФ (рублях)	Учет в функциональной валюте (евро)
1	Поступление финансирования по смете	2 марта 2018 года <u>68,8826</u>	Д52 К79 10 000 Еу/ 688 826 рублей	Д52 К79 10 000 Еу

2	Перечисление аванса заработной платы за март	25 марта 2018 года <u>70,4303</u>	Д70 К52 2 000 Еу/ 140 861 рубль	Д70 К52 2 000 Еу
3	Переоценка денежных средств на валютном счете, отражение курсовой разницы	25 марта 2018 года <u>70,4303</u>	Д52 К83 15 477 рублей	_____
4	Начисление арендной платы за март	31 марта 2018 года <u>70,5618</u>	Д26 К76 1 000 Еу/ 70 562 рубля	Д26 К76 1 000 Еу
5	Начисление заработной платы работникам представительства за март	31 марта 2018 года <u>70,5618</u>	Д26 К70 5 000 Еу/ 352 809 рублей	Д26 К70 5 000 Еу
6	Переоценка денежных средств на валютном счете, отражение курсовой разницы	31 марта 2018 года <u>70,5618</u>	Д52 К83 1052 рубля	_____
7	Переоценка расчетов по оплате труда, отражение курсовой разницы	31 марта 2018 года <u>70,5618</u>	Д70 К83 263 рубля	_____

8	Передача расходов по авизо в головную организацию	31 марта 2018 года <u>70,5618</u>	Д79 К26 70 562 рубля (арендная плата) Д79 К26 352 809 рублей (заработная плата)	Д79 К26 1 000 Еи Д79 К26 5 000 Еи
---	---	--------------------------------------	--	--------------------------------------

Как видим, при учете в валюте Российской Федерации курсовые разницы возникают в зарубежном подразделении на счетах выраженных в валюте активов и обязательств и передаются в головную организацию. Баланс зарубежного подразделения на конец квартала представлен в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Баланс зарубежного подразделения при учете в рублях

Счет	Актив	Пассив
52	8 000 Еи / 564 494 рубля	
70		211 685 рублей
76		70 562 рубля
79		265 455 рублей
83		16 792 рубля
Итого	564 494 рубля	564 494 рубля

Головная организация в своем учете отразит следующие операции:

1. Финансирование представительства по смете (2 марта 2018 года, курс 68,8826):

Д 79 К 52 10 000 Еи/688 826 рублей

2. Признание расходов, полученных по авизо от заграничного подразделения:

Д 26 К 79 423 371 (70 562 + 352 809) рубль

Дебетовое сальдо по 79 счету в головной организации составит после этих операций 265 455 (688 826 – 423 371) рублей и будет равно кредитовому сальдо 79 счета заграничного подразделения (265 455 рублей – см. таблицу 2.2).

В квартальный баланс организации включаются из таблицы 2.2 активы и обязательства и капитал подразделения.

Теперь рассмотрим результаты учета операций зарубежного подразделения в функциональной валюте (евро). Обратим внимание на то обстоятельство, что при учете в функциональной валюте курсовые разницы в учете подразделения не возникают. При учете в евро баланс зарубежного подразделения на конец квартала представлен в таблице 2.3.

По п.15 из четвертого раздела ПБУ 3/2006 для составления бухгалтерской отчетности организации активы и обязательства зарубежного подразделения, выраженные в иностранной валюте, должны быть пересчитаны в рубли по курсу даты составления отчетности.

Таблица 2.3 - Баланс зарубежного подразделения при учете в евро

Счет	Актив	Пассив
52	8 000 Eu	
70		3 000 Eu
76		1 000 Eu
79		4 000 Eu
Итого	8 000 Eu	8 000 Eu

Проведенный в первой главе настоящей работы анализ норм ПБУ 3/2006 и международного стандарта IAS 21 позволяет утверждать, что указанные в разделе

IV ПБУ 3/2006 средства в расчетах подлежат пересчету на отчетную дату, если они являются монетарными статьями, то есть предусматривают погашение денежными средствами. Такой же вывод сделан негосударственным регулятором бухгалтерского учета Фондом «НРБУ «БМЦ» в Рекомендации<sup>4</sup>. Очевидно, что задолженности на счетах 76 и 70 – монетарные статьи.

Осуществляем пересчет денежных средств и средств в расчетах на отчетную дату.

Денежные средства на счете 52 (8 000 Eu):

$$8\,000 * 70,5618 = 564\,494 \text{ руб.}$$

Задолженность по оплате труда (3 000 Eu):

$$3\,000 * 70,5618 = 211\,685 \text{ руб.}$$

Задолженность по аренде (1 000 Eu):

$$1\,000 * 70,5618 = 70\,562 \text{ руб.}$$

Вопрос возникает в отношении расчетов с головной организацией на счете 79.

Минфином РФ установлено, что 79 счет используется для группировки сведений о расчетах с подразделениями на отдельном балансе, в том числе расчетов по выделенному имуществу – по переданным внеоборотным и оборотным активам. В свое время Минфин РФ в письме от 30.07.2003 г. № 04-02-05/3/60 высказал мнение, что расчеты на 79 счете – это расчеты внутри одной организации, поэтому они принимаются к бухучету в рублях по курсу Центробанка без пересчета в дальнейшем [36].

Иное мнение высказывал автор [93], позиция которого заключается в следующем: если на счете 79 отражаются исключительно операции финансирования головной организацией своего заграничного подразделения в иностранной валюте, то средства в расчетах (внутрихозяйственных) в головной организации также являются активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте, и, следовательно, подлежат пересчету на отчетную дату.

---

<sup>4</sup> Рекомендация Фонда "НРБУ "БМЦ" Р-1/2008-КпР "Пересчёт валютных активов и обязательств в рубли"



Позицию эту автор обосновывал тем обстоятельством, что указанное выше мнение в письме Минфина РФ было высказано до вступления в силу ПБУ 3/2006 и не учитывало то обстоятельство, что в некоторых случаях средства в расчетах на счете 79, как было указано выше, могут быть монетарной статьей.

Если принять позицию автора [93], то обязательство на счете 79 при пересчете активов и обязательств заграничного подразделения также подлежит пересчету по курсу на дату составления отчетности.

Тогда кредитовое сальдо на счете 79 в зарубежном подразделении составит (4 000 Еu):

$$4\,000 * 70,5618 = 282\,247 \text{ руб.}$$

Получаем баланс заграничного подразделения в рублях при учете в функциональной валюте (таблица 2.4):

Таблица 2.4 - Баланс зарубежного подразделения в рублях при учете в функциональной валюте

Счет	Актив	Пассив
52	564 494 рубля	
70		211 685 рублей
76		70 562 рубля
79		282 247 рублей
Итого	564 494 рубля	564 494 рубля

Таким образом, итоги рублевых балансов зарубежного подразделения при учете в рублях и при учете в евро совпадают. Различие – в рублевой оценке счета 79, разница составляет 16 792 (282 247 – 265 455) рубля. Как видим, это и есть сумма курсовых разниц, возникших в результате пересчета счета 52 и счета 70. Эта сумма в рублевом балансе подразделения, осуществляющего учет в рублях (таблица 2.2), показана в составе добавочного капитала (кредитовое сальдо счета

83), а в рублевом балансе подразделения, осуществляющего учет в функциональной валюте (таблица 2.4), «скрыта» в кредитовом сальдо счета 79.

Рассмотрим, каким образом при таком способе учета отразит свои операции головная организация.

1. Финансирование представительства по смете (2 марта 2018 года, курс 68,8826):

Д 79 К 52 10 000 Еu/688 826 рублей

2. Пересчет расходов подразделения по курсу на дату совершения операции (расходы зарубежного подразделения при учете в евро могут пересчитываться в рубли и по среднему курсу, но такой способ имеет смысл использовать при небольших разнице курсов и большом числе операций):

Расходы по аренде (1 000 Еu, курс даты совершения операции – 70,5618):

$1\ 000 * 70,5618 = 70\ 562$  рубля

Расходы по оплате труда (5 000 Еu, курс даты совершения операции – 70,5618):

$5\ 000 * 70,5618 = 352\ 809$  рублей

3. Признание расходов, полученных по авизо от зарубежного подразделения:

Д 26 К 79 423 371 (70 562 + 352 809) руб.

В результате этих операций на конец отчетного периода в нашем примере (31.03.2018 г.) дебетовое сальдо счета 79 в головной организации составит 265 455 руб. (688 826 – 423 371).

Кредитовое же сальдо на счете 79 в балансе зарубежного подразделения, полученного пересчетом в рубли на отчетную дату – 282 247 руб. Разница, таким образом, составляет 16 792 руб. (282 247 – 265 455). Поскольку это разница, возникшая вследствие зарубежной деятельности, то исходя из позиции указанного выше автора [93], головная организация признает ее в составе добавочного капитала проводкой:

Д 79 К 83 16 792 рубля

После этого сальдо по дебету 79 счета в головной организации составит 282 247 рублей. Таким образом, оно будет тем же, что и рублевое сальдо по кредиту 79 счета представительства, полученное пересчетом на дату составления отчетности.

Организация включает в свой квартальный баланс активы и обязательства подразделения, приведенные в таблице 2.2.

Как видим, при обоих вариантах учета сумма курсовой разницы одинакова (16 792 руб.), но при учете в рублях она возникает в зарубежном подразделении на счетах учета денежных средств и средств в расчетах (кроме внутрихозяйственных), а при учете в функциональной валюте – в головной организации на внутрихозяйственных расчетах (счете 79).

Таким образом, бухгалтерский учет в заграничном подразделении, операции в котором ограничены активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте, может осуществляться как в рублях, так и в функциональной валюте, поскольку рублевая оценка активов и обязательств при применении обоих вариантов учета аналогична.

Различие состоит лишь в том, что при учете в рублях разницы вследствие изменения курса возникают на счетах активов и средств в расчетах (кроме расчетов с головной организацией), а при учете в функциональной валюте – на расчетах с головной организации со своим подразделением.

Однако необходимо отметить следующее обстоятельство.

Рассмотренный способ учета операций заграничного подразделения в функциональной валюте с пересчетом его активов и обязательств на отчетную дату в рубли основан на допущении о возможности пересчета счета 79 как монетарного обязательства. Как было указано выше, в этом случае разница, обусловленная пересчетом выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств заграничного подразделения, возникает на счете 79 в головной организации.

Упомянутое допущение о возможности пересчета счета 79 в рубли на отчетную дату исходит из того, что расчеты на счете 79 – монетарная статья.

По нашему мнению, подобное утверждение не имеет под собой достаточных оснований, поскольку выделение подразделению имущества и денежных средств не предусматривает обязанности последующего погашения этих расчетов денежными средствами, поэтому данный счет не представляет собой монетарную статью для обеих сторон.

Более того, для обособленного подразделения расчеты по выделенному имуществу вообще не отвечают определению обязательства из-за отсутствия существующей задолженности по передаче активов, кроме случая ликвидации подразделения (п. 7.3 «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России»<sup>5</sup>). Следовательно, расчеты по выделенному имуществу представляют с точки зрения подразделения, выделенного на отдельный баланс, компонент капитала, наряду, например, с его нераспределенной прибылью (счет 84) и результатами переоценки внеоборотных активов и пересчета отчетности (счет 83).

Для головной организации расчеты по выделенному имуществу – это, согласно МСФО (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, пересчитывать его в рубли согласно ПБУ 3/2006 следует только по курсу на дату совершения операции. Переоценка же счета 79 согласно данной концепции не производится.

При подобном подходе включение составляющих баланса заграничного подразделения в баланс организации может быть осуществлено следующим образом.

---

<sup>5</sup> «Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России», одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997

Активы и обязательства заграничного подразделения, выраженные в валюте (таблица 2.3), 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, на дату совершения операций. Тогда для рассмотренного выше примера дебетовые и кредитовые сальдо счетов заграничного подразделения после пересчета в рубли представлены в таблице 2.5.

Таблица 2.5 - Сальдо счетов зарубежного подразделения в рублях при учете в функциональной валюте (руб.)

Счет	Сальдо дебетовое	Сальдо кредитовое
52	564 494	
70		211 685
76		70 562
79		265 455 (688826-423371)
Итого	564 494	547 702

Выявляем разность итогов дебетовых и кредитовых сальдо. В нашем случае она составляет:

$$564\,494 - 547\,702 = 16\,792 \text{ руб.}$$

Эта разность итогов дебетовых и кредитовых сальдо представляет собой указанную в ПБУ 3/2006 разницу, возникающую вследствие пересчета выраженных в валюте активов и обязательств, так как активы и обязательства на отчетную дату пересчитываются, а счет 79, исходя из изложенной выше позиции, не пересчитывается.

Поскольку эта разница должна быть отнесена на добавочный капитал, то включаем ее в качестве добавочного капитала в пассивы подразделения, замыкая тем самым его рублевый баланс (таблица 2.6):

Таблица 2.6 - Баланс зарубежного подразделения в рублях при учете в функциональной валюте (руб.)

Счет	Актив	Пассив
52	564 494	
70		211 685
76		70 562
79		265 455
83		16 792
Итого	564 494	564 494

Дебетовое сальдо счета 79 в головной организации (265 455 руб.) равно кредитовому сальдо счета 79 подразделения, баланс подразделения, представленный в таблице 2.6, включается в квартальный баланс организации.

Отметим следующее важное обстоятельство. Статьей 13 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлено, что бухгалтерская отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета. Подобным регистром, на основе данных которого в баланс подразделения включается сумма, представляющая собой добавочный капитал, может быть предложенная в работе разработочная таблица пересчета (таблица 2.7).

Таким образом, добавочный капитал, формируемый за счет разницы, возникающей вследствие пересчета выраженных в валюте активов и обязательств зарубежного подразделения, будет представлен в отчетности организации.

Таблица 2.7 – Регистр учета разницы, возникающей вследствие пересчета выраженных в валюте активов и обязательств, включаемой в добавочный капитал

Дата _____		Курс ЦБ РФ _____			
№ п/п	Счет	Дебетовое сальдо		Кредитовое сальдо	
		Ев	Руб.	Ев	Руб.
1	52	...	...		
2	60			...	...
3	76			...	...
4	...			...	...
5	79*			...	...
	<b>Итог</b>	...	...	...	...
	<b>Разница</b>		...		...
* Счет 79 пересчитывается в рубли на дату совершения операций					

В бухгалтерском же учете организации добавочный капитал появится при ликвидации заграничного подразделения.

Например, на 30.09.2019 г. (курс рубля к евро – 70,3161) ликвидационный баланс заграничного подразделения составил (таблица 2.8):

Таблица 2.8 – Ликвидационный баланс зарубежного подразделения при учете в функциональной валюте

Счет	Актив	Пассив
52	10 000 Ев	
79		10 000 Ев
Итого	10 000 Ев	10 000 Ев

Зарубежное подразделение возвращает остаток финансирования головной организации:

Д 79 - К 52 - 10 000 Еu,

после чего баланс подразделения закрыт.

Головная организация отражает получение остатка финансирования:

Д 52 - К 79 - 10 000 Еu / 703 161 руб. (по курсу дня совершения операции - 70,3161).

Но дебетовый остаток на расчетах с подразделением составляет иную сумму, поскольку счет 79 согласно принятой нами концепции не переоценивается (например, сумму 650 000 руб.).

Разница ( $53\ 161 = 703\ 161 - 650\ 000$ ) относится на добавочный капитал организации:

Д 79 - К 83 - 53 161 руб.,

после чего счет 79 закрыт.

Добавочный капитал списывается на прочие доходы:

Д 83 - К 91-1 - 53 161 руб.

Далее следует отметить, что при осуществлении учета в заграничном подразделении в функциональной валюте могут возникнуть некоторые проблемные вопросы, требующие своего разрешения. К таким вопросам относятся особенности бухгалтерского учета разниц, возникающих при финансировании заграничного подразделения головной организацией в иностранной валюте, отличной от функциональной валюты подразделения.

Рассмотрим подобную ситуацию. Например, подразделение российской организации расположено в одной из стран ЕС, и его функциональной валютой, в которой подразделение осуществляет и отражает свои операции, является евро. А финансирование подразделения головная организация осуществляет в долларах. В этом случае по МСФО 21 доллары будут являться иностранной валютой по отношению к функциональной валюте (евро).



При этом возможна следующая позиция: операции с иностранной валютой регулируются разделом II ПБУ 3/2006, который требует производить пересчет средств на счетах в зарубежной валюте на дату операции и на дату составления отчетности. Пересчет стоимости актива в зарубежной валюте должен производиться по курсу Центробанка Российской Федерации. Курсовая разница, которая при этом появляется, согласно разделу II ПБУ 3/2006 будет отражена в прочих расходах или доходах.

Поясним сказанное на примере.

Пусть 02.03.2018 г. в заграничное подразделение перечислено финансирование в сумме 10 000 \$. Курс ЦБ РФ на 02.03.2018 г. составлял: доллар к рублю  $K_{\text{дол./руб.}} = 56,4334$ ; евро к рублю  $K_{\text{евро/руб.}} = 68,8826$ .

Подразделение ведет учет в функциональной валюте – евро, в связи с чем поступившая сумма должна быть пересчитана в евро. Для осуществления требования ПБУ 3/2006 о пересчете по курсу ЦБ РФ должен быть определен кросс-курс – соотношение между двумя валютами, определяемое на основании курсов этих валют по отношению к третьей валюте. В нашем случае на 02.03.2018 г. кросс-курс ЦБ РФ долларов к евро определяется через курсы долларов к рублю и евро к рублю следующим образом:

$$K_{\text{дол./евро}} = K_{\text{дол./руб.}} / K_{\text{евро/руб.}} = 56,4334 : 68,8826 = 0,81927$$

В результате пересчета получаем  $10\,000 * 0,81927 = 8\,192,7$  Еи.

Подразделение отразит поступление финансирования в своем учете следующим образом:

Д 52 субсчет «Иностранная валюта» – К 79 – 10 000 \$ / 8 192,7 Еи.

На 31.03.2018 г. курс ЦБ РФ: доллар к рублю  $K_{\text{дол./руб.}} = 57,2649$ ; евро к рублю  $K_{\text{евро/руб.}} = 70,5618$ . Кросс-курс, соответственно,  $57,2649 : 70,5618 = 0,81156$ .

В результате пересчета суммы иностранной валюты на отчетную дату получаем:  $10\,000 * 0,81156 = 8\,115,6$  Еи.

Возникшую в результате пересчета курсовую разницу подразделение в соответствии с позицией, высказанной выше, должно отнести на прочие расходы:

Д 91-2 – К 52 субсчет «Иностранная валюта» – 77,1 Еи (8 192,7 – 8 115,6).

Подобная позиция, на наш взгляд, неприемлема по следующим основаниям. Как нами было отмечено ранее, ПБУ 3/2006 предусматривает два различных варианта ведения учета: по разделу II и по разделу IV.

Поскольку рассматриваемые в примере операции осуществляются за пределами РФ, то искомая курсовая разница в соответствии с разделом IV ПБУ 3/2006 должна быть отнесена на добавочный капитал:

Д 83 – К 52 субсчет «Иностранная валюта» – 77,1 Еи.

Далее рассмотрим особенности бухгалтерского учета операций в заграничном подразделении, осуществляющем операции также и с немонетарными статьями.

## **2.2. Бухгалтерский учет в заграничном подразделении, осуществляющем операции с немонетарными статьями**

В главе 1 настоящей работы было указано, что Гражданским кодексом РФ предусмотрены 2 типа обособленных подразделений организаций – это филиалы и представительства. Представительства осуществляют правовые, организационные, административные действия в интересах создавшего их юридического лица (ведут переговоры, заключают сделки, способствуют продвижению товаров, работ, услуг организации и т.д.). Филиалы же обладают более широким правовым статусом и функциями, чем представительства, поскольку они предназначены для деятельности, которую ведет сама организация (осуществлять производство и реализацию продукции, куплю – продажу товаров, выполнение работ, оказание услуг и др.).

Операции с немонетарными статьями могут осуществлять и представительства (например, приобретать запасы), но поскольку в функции представительств входят исключительно юридические, организационные,

административные действия, то, как правило, операции их ограничены монетарными статьями (получение финансирования, купля – продажа валюты, оплата аренды, оплата труда, оплата командировочных и представительских расходов и т.п.). Филиалы же, в отличие от представительств, осуществляют и операции с немонетарными статьями: приобретают запасы, осуществляют вложения во внеоборотные активы, производят продукцию, осуществляют ее реализацию, формируют финансовый результат от деятельности за пределами РФ.

До 2019 года осуществление бухгалтерского учета в функциональной валюте в заграничном подразделении, осуществляющем операции с немонетарными статьями, вызывало ряд вопросов, на которые ПБУ 3/2006 ответа не давало.

Немонетарные статьи, согласно разделу IV ПБУ 3/2006, до 2019 года подлежали пересчету в рубли на дату совершения операции (монетарные – на отчетную дату). Вследствие этого при ведении учета подразделением в функциональной валюте возникали проблемы при пересчете статей баланса и расходов подразделения в рубли.

Поясним данное обстоятельство на примере, в котором подразделение приобретает запасы и списывает их на расходы. Как и в ранее рассмотренном примере авизо расходов зарубежного подразделения и его баланс необходимо передавать в головную организацию ежеквартально для правильного составления баланса всей организации (ежеквартальное составление отчетности установлено собственниками организации).

Зарубежное подразделение в 1-квартале (02.03.2018 г., курс рубля к евро – 68,8826) приобрело запасы на сумму 1 000 Еu:

Д 10 - К 60 - 1 000 Еu.

На конец отчетного периода (1-го квартала) головная организация осуществила пересчет балансовой стоимости запасов в рубли по курсу на дату операции по приобретению:

$1\ 000 * 68,8826 = 68\ 882,6$  руб.

и включила полученную рублевую стоимость запасов в состав активов организации.

Во 2-м квартале (15.06.2018 г., курс рубля к евро – 73,5621) зарубежное подразделение списало запасы на текущие расходы:

Д 26 - К 10 - 1 000 Еu.

На конец следующего отчетного периода (1-го полугодия) головная организация осуществила пересчет полученных по авизо текущих расходов в рубли по курсу на дату совершения операции (признания расходов):

$1\ 000 * 73,5621 = 73\ 562,1$  руб.

и отразила эти расходы в учете организации:

Д 26 - К 79 - 73 562,1 руб.

Таким образом, в учете организации расходы от списания запасов превышают их учетную стоимость, что явно неприемлемо.

Проблемы возникали также при пересчете первоначальной стоимости и амортизации основных средств в заграничном подразделении российской организации. В соответствии с ПБУ 3/2006 при осуществлении вложений в активы, которые являются внеоборотными, датой операции в зарубежной валюте для цели пересчета стоимости актива в рубли считается дата, когда признаются затраты, которые составляют стоимость этих активов. Пересчет стоимости вложений во внеоборотные активы после того, как они приняты к учету, при изменении курса до 2019 года не производился.

На практике данное положение ПБУ 3/2006 могло привести к следующей ситуации.

Пусть 15.03.2018 г. (курс рубля к евро – 68,2562) заграничное подразделение приобрело оборудование, не требующее монтажа, стоимостью 15000 Еu. При ведении учета в функциональной валюте (евро) оно отразит эту операцию следующим образом:

Д 08 – К 60 – 15 000 Еu

Д 01 – К 08 – 15 000 Еu.

Пересчет в рубли из функциональной валюты для формирования отчетности организации до 2019 года в этом случае следовало осуществить на дату признания затрат, которые составляют стоимость внеоборотного актива, то есть на 15.03.2018 г. В соответствии с этим рублевая оценка основного средства составит:

$$15\ 000 * 68,2562 = 1\ 023\ 843 \text{ руб.}$$

Пусть срок полезного использования этого основного средства в бухгалтерском учете составляет 15 месяцев. Тогда месячная амортизация составит 1 000 Еи. За 15 месяцев (30.04.2019 г.) сумма начисленной амортизации в функциональной валюте составит 15 000 Еи, и основное средство будет полностью самортизировано. А сумма амортизации в рублях, полученная пересчетом на конец каждого из этих 15 месяцев (поскольку датой признания амортизационных расходов признается последнее число каждого текущего месяца), составит сумму, превышающую первоначальную стоимость основного средства (1 182 768 руб.), что явно неприемлемо.

Аналогичные вопросы возникали и при учете операций с другими немонетарными статьями (готовой продукцией и др.).

В связи с этим до 2019 года бухгалтерский учет в заграничном подразделении, осуществляющем операции как с монетарными, так и с немонетарными статьями следовало вести в порядке, предусмотренном разделом II ПБУ 3/2006 (учет монетарных статей в рублях и в иностранной валюте с пересчетом на дату операции и дату составления отчетности, учет немонетарных статей в рублях с пересчетом на дату совершения операции), но с отражением курсовых разниц путем списания их на добавочный капитал в порядке, предусмотренном разделом IV ПБУ 3/2006.

Как было отмечено выше, с 1 января 2019 года стоимость немонетарных статей, выраженная в иностранной валюте, согласно изменениям в ПБУ 3/2006, подлежит пересчету в рубли так же, как и стоимость монетарных статей, только на отчетную дату (не пересчитывается на дату совершения операции). Таким

образом, указанные выше проблемные вопросы при осуществлении учета в функциональной валюте устранены.

Но учет в функциональной валюте немонетарных статей (внеоборотных активов, запасов и др.) порождает новые проблемы, которые могут быть выявлены при анализе конкретного примера.

Рассмотрим осуществление учета в функциональной валюте в зарубежном подразделении российской организации, выполняющей операции как с монетарными, так и с немонетарными статьями. Воспользуемся исходными данными примера, рассмотренного в предыдущем параграфе (таблица 2.1) – заграничное подразделение финансируется в евро по смете и находится на отдельном балансе, ежеквартальное составление отчетности установлено собственниками организации. Рассмотрим операции за последний месяц первого квартала 2019 года, допуская, что сальдо на начало марта равны нулю (таблица 2.9).

Таблица 2.9 – Учет в функциональной валюте операций с монетарными и немонетарными статьями в зарубежном подразделении

№ п/п	Операция	Дата <u>Курс</u>	Учет в функциональной валюте (евро)
1	Поступление финансирования по смете	2 марта 2019 года <u>74,8048</u>	Д52 К79 10 000 Еи
2	Приобретение запасов	5 марта 2019 года <u>74,7438</u>	Д 10 К60 1 000 Еи
3	Приобретение основного средства, не требующего монтажа	10 марта 2019 года <u>74,5730</u>	Д 08 К60 2 000 Еи Д 01 К08 2 000 Еи

4	Оплата поставщикам	15 марта 2019 года <u>74,0613</u>	Д 60 К 52 3 000 Eu
5	Списание части запасов	20 марта 2019 года <u>72,9995</u>	Д 26 К 10 500 Eu
6	Перечисление аванса заработной платы	25 марта 2019 года <u>72,5900</u>	Д70 К 52 2 000 Eu
7	Начисление заработной платы работникам представительства за март	31 марта 2019 года <u>72,7230</u>	Д26 К70 6 000 Eu
8	Передача расходов по авизо в головную организацию	31 марта 2019 года <u>72,7230</u>	Д 79 К 26 500 Eu Д 79 К 26 6 000 Eu

В бухгалтерском учете головная организация осуществит пересчет полученных по авизо расходов в рубли по курсу дня совершения операций, в том числе расходы по оплате труда:

$$6\,000 * 72,7230 = 436\,338 \text{ руб.}$$

и материальные расходы:

$$500 * 72,9995 = 36\,500 \text{ руб.}$$

Рассмотрим вопрос признания указанных расходов в налоговом учете. Статья 272 (п. 10) НК РФ устанавливает, что расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются по курсу ЦБ РФ на дату признания соответствующих расходов. Анализ статей НК РФ, посвященных признанию расходов, показывает, что расходы, осуществляемые в результате операций с монетарными статьями, и в

бухгалтерском, и в налоговом учете подлежат признанию одновременно (расходы по оплате труда, расходы по аренде имущества – в последний день месяца, расходы, связанные с оказанием услуг сторонними организациями, – в момент потребления услуги и т.д.) Тогда в силу статьи 313 НК РФ организация вправе использовать регистры бухгалтерского учета в качестве регистров налогового учета.

Расходы же, осуществляемые в результате операций с немонетарными статьями (материальные расходы, амортизация внеоборотных активов), пересчитываются в рубли:

- в бухгалтерском учете по курсу ЦБ РФ на дату признания этих расходов;
- в налоговом же учете согласно статьям 254, 272 НК РФ – по курсу ЦБ РФ на дату признания расходов, формирующих стоимость немонетарных активов (запасов, основных средств и др.).

Таким образом, показанные в таблице 2.9 материальные расходы в бухгалтерском учете составят, как показано выше, 36 500 руб., а в налоговом учете (пересчет по курсу на дату приобретения запасов):

$$500 * 74,7438 = 37\,372 \text{ руб.}$$

Аналогичная ситуация имеет место и при исчислении амортизационных расходов, амортизация, начисленная 30.04.2019 г., должна быть пересчитана в рубли по курсу на 10.03.2019 г. – дату признания расходов, формирующих стоимость внеоборотного актива.

Таким образом, заграничное подразделение, осуществляющее бухгалтерский учет в функциональной валюте и совершающее операции с немонетарными статьями, должно вести налоговый учет расходов в самостоятельных регистрах налогового учета. Кроме того, в самостоятельных регистрах налогового учета должен также вестись учет налоговой стоимости



немонетарных активов (запасов, внеоборотных активов), поскольку с 1 января 2020 года ПБУ 18/02<sup>6</sup> вводит балансовый метод определения временных разниц.

Вопросы организации налогового учета в заграничном подразделении, осуществляющем бухгалтерский учет в функциональной валюте и совершающем операции с немонетарными статьями, будет рассмотрен в главе 3 настоящей работы.

Далее рассмотрим проблему, которая возникает в том случае, если заграничное подразделение российской организации совершает операции с немонетарными активами, стоимость которых не выражена в иностранной валюте. Головная российская организация может приобрести в России за рубли имущество (например, основные средства) 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.

Как было указано в 1 главе настоящей работы, IAS 21 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.).

---

<sup>6</sup> ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»

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 существенна 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.

Рассмотрим применение данной рекомендации на примере заграничного подразделения российской организации в общем случае при осуществлении подразделением операций как с монетарными, так и с немонетарными активами и обязательствами (таблица 2.11), которые могут включать в себя следующие:

- поступление финансирования от головной организации в иностранной валюте;
- наделение головной организацией имуществом, выраженным в рублях;
- приобретение материалов и списание их на текущие расходы представительства;
- приобретение основных средств с последующим начислением амортизации;
- начисление и выплата заработной платы работникам подразделения;
- оплата налогов, иных обязательных платежей, установленных законодательством страны пребывания;
- начисление и оплата арендной платы;
- начисление резерва под оплату отпусков.

Указанные операции рассмотрим на примере подразделения российской организации в Эстонии. Как и в предыдущих примерах, подразделение финансируется в евро по смете и находится на отдельном балансе, ежеквартальное составление отчетности установлено собственниками организации. Рассмотрим операции за последние два месяца первого квартала 2019 года, допуская, что сальдо на начало февраля равны нулю (таблица 2.11).

Ставки "зарплатных" налогов и взносов в Эстонии [59, 62, 71-76, 78, 97, 98, 104] представлены в таблице 2.10.

Таблица 2.10 - Ставки "зарплатных" налогов и взносов в Эстонии

Резидент (Эстонии)		Нерезидент (Эстонии)	
Начисляется на зарплату	Социальный налог (на счете 68сн) = 0,33 * брутто-з/п	Начисляется на зарплату	Социальный налог (на счете 68сн) = 0,33 * брутто-з/п
	Страхование от безработицы (на счете 68бр) (работодатель) = 0,01 * брутто-з/п		Страхование от безработицы (на счете 68бр) (работодатель) = 0,01 * брутто-з/п
Удерживается из зарплаты	Накопительная пенсия (на счете 68нп) = 0,02 * брутто-з/п	Удерживается из зарплаты	—
	Страхование от безработицы (на счете 68бр) (работник) = 0,02 * брутто-з/п		Страхование от безработицы (на счете 68бр) (работник) = 0,02 * брутто-з/п
	Подоходный налог (на счете 68пн) = 0,21 * ((1-0,04) * брутто-з/п - 144), где 144 - необлагаемый налогом минимум		Подоходный налог (на счете 68пн) = 0,21 * ((1-0,02) * брутто-з/п), необлагаемого налогом минимума для нерезидентов нет

Указанные в таблице 2.10 социальные отчисления и налоги должны быть уплачены 10 числа и ранее месяца, который следует за расчетным.

Перечисленные выше операции представительства российской организации в Эстонии приведены в таблице 2.11.

Таблица 2.11 – Учет в заграничном подразделении, осуществляющем операции с немонетарными статьями, выраженными в иностранной валюте и в рублях

№ п/п	Дата	Курс ЦБ РФ	Содержание операции	Отражение в учете		Сумма
				Д	К	
Февраль 2019 года						
1	02.02	75,1480	Поступление финансирования	52	79	10 000 Еу / 751 480 руб.
2	02.02	75,1480	Передача основного средства головной организацией	01-1	79	2 400 000 руб.
3	05.02	75,0565	Приобретение материалов	10	60м	200 Еу / 15 011 руб.
4	10.02	74,8954	Списание части материалов	26	10	100 Еу / 7 490 руб.
5	10.02	74,8954	Отражение курсовой разницы	83	10	31 руб.
6	13.02	74,1459	Оплата материалов	60м	52	200 Еу / 14 829 руб.
7	13.02	74,1459	Отражение курсовых разниц	83	52	10 021 руб.
				60м	83	182 руб.
8	15.02	75,0471	Приобретение оборудования, требующего монтажа	08	60об	1 000 Еу / 75 047 руб.
				01-2	08	1 000 Еу / 75 047 руб.
9	20.02	74,8151	Оплата оборудования	60об	52	1 000 Еу / 74 815 руб.
10	20.02	74,8151	Отражение курсовых разниц	52	83	6 558 руб.
				60об	83	232 руб.
11	25.02	74,3332	Выплата авансов заработной платы	70	52	2 000 Еу / 148 666 руб.

12	25.02	74,3332	Отражение курсовой разницы	83	52	4 241 руб.
13	28.02	74,8249	Начисление резерва под оплату отпусков	26	96	500 Eu / 37 412 руб.
14	28.02	74,8249	Начисление заработной платы	26	70	6 000 Eu / 448 949 руб.
15	28.02	74,8249	Начисление налогов, установленных законодательством страны пребывания	26	68 сн	1 980 Eu / 148 153 руб.
				26	68 бр	60 Eu / 4 489 руб.
				70	68 бр	120 Eu / 8 979 руб.
				70	68пн	1 234,8 Eu / 92 394 руб.
16	28.02	74,8249	Отражение курсовой разницы	70	83	983 руб.
17	28.02	74,8249	Начисление арендной платы	26	76	1 000 Eu / 74 825 руб.
			Списание расходов на расчеты с головной организацией:			
			материальные расходы	79	26	7 490 руб.
			оплата труда	79	26	448 949 руб.
			налоги	79	26	152 642 руб.
			резерв под отпуска	79	26	37 412 руб.
			арендная плата	79	26	74 825 руб.
Март 2019 года						
18	02.03	74,8048	Поступление финансирования	52	79	5 000 Eu / 374 024 руб.
19	02.03	74,8048	Отражение курсовой разницы	52	83	3 207 руб.
20	10.03	74,5730	Выплата заработной платы	70	52	2 645,2 Eu / 197 260 руб.
21	10.03	74,5730	Отражение курсовой разницы	70	83	667 руб.

22	10.03	74,5730	Оплата налогов, установленных законодательством страны пребывания	68	52	3 394,8 Eu / 253 160 руб.
23	10.03	74,5730	Отражение курсовой разницы	68	83	855 руб.
24	10.03	74,5730	Оплата аренды за февраль	76	52	1 000 Eu / 74 573 руб.
25	10.03	74,5730	Отражение курсовых разниц	76	83	252 руб.
				83	52	2 736 руб.
26	25.03	72,5900	Выплата авансов по заработной плате	70	52	2 000 Eu / 145 180 руб.
27	25.03	72,5900	Отражение курсовой разницы	83	52	9 439 руб.
28	31.03	72,7230	Начисление резерва под оплату отпусков	26	96	500 Eu / 36 361 руб.
29	31.03	72,7230	Начисление амортизации по основному средству, полученному от головной организации (линейный метод, норма амортизации – 1/60)	26	02-1	40 000 руб.
30	31.03	72,7230	Начисление амортизации по приобретенному основному средству (линейный метод, норма амортизации - 1/25)	26	02-2	40 Eu / 2 909 руб.
31	31.03	72,7230	Начисление заработной платы	26	70	6 000 Eu / 436 338 руб.
32	31.03	72,7230	Начисление налогов, установленных законодательством страны пребывания	26	68 сн	1 980 Eu / 143 992 руб.
				26	68 бр	60 Eu / 4 363 руб.
				70	68 бр	120 Eu / 8 727 руб.
				70	68 пн	1 234,8 Eu / 89 798 руб.

33	31.03	72,7230	Начисление арендной платы	26	76	1 000 Eu / 72 723 руб.
34	31.03	72,7230	Пересчет активов и обязательств, выраженных в валюте, на дату составления отчетности и отражение курсовых разниц	52	83	366 руб.
				83	01-2	2 324 руб.
				83	10	218 руб.
				70	83	266 руб.
				96	83	1050 руб.
35	31.03	72,730	Списание расходов на расчеты с головной организацией: - оплата труда - налоги - резерв под отпуска - арендная плата - амортизация (счет 02-1) - амортизация (счет 02-2)			
				79	26	436 338 руб.
				79	26	148 355 руб.
				79	26	36 361 руб.
				79	26	72 723 руб.
				79	26	40 000 руб.
				79	26	2 909 руб.

Баланс зарубежного подразделения, подлежащий в этом случае включению в баланс организации, представлен в таблице 2.12.

Таблица 2.12 - Баланс зарубежного подразделения, осуществляющего операции с немонетарными статьями, выраженными в иностранной валюте и в рублях

Счет	Актив	Пассив
01-1	2 360 000 руб.	
01-2	72 723 руб. / 1 000 Eu	
10	7 272 руб. / 100 Eu	
52	200 715 руб. / 2 760 Eu	
70		192 367 руб. / 2 645,2 Eu
68		246 880 руб. / 3 394,8 Eu
76		72 723 руб. / 1 000 Eu



96		72 723 руб. / 1 000 Еu
79		2 067 500 руб.
83		(14 392 руб.)
Итого	2 637 801 руб.	2 637 801 руб.

Из анализа операций, отражение в бухгалтерском учете которых представлено в таблице 2.11, следует, что в соответствии с изменениями в ПБУ 3/2006, вступивших в силу с 01.01.2019 года, курсовые разницы, обусловленные пересчетом выраженных в иностранной валюте активов и обязательств, возникают не только на монетарных статьях (счета 52, 70, 60, 76, 68, 96 в таблице 2.11), но и на выраженных в иностранной валюте немонетарных статьях (счета 01-2, 10 в таблице 2.11). Данное обстоятельство требует исследования и разработки методики налогового учета курсовых разниц, поскольку НК РФ пересчета немонетарных статей не предусматривает. Указанная методика рассмотрена в главе 3 настоящей работы.

Основные результаты, изложенные в разделах 2.1 и 2.2 диссертации, опубликованы в работах [108, 109, 114], выполненных автором лично и в соавторстве с научным руководителем.

### **2.3. Анализ соответствия финансовых операций в заграничном подразделении валютному законодательству РФ и оценка правовых рисков, связанных с нарушением валютного законодательства**

Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлены общие требования ко всем экономическим субъектам в отношении их внутреннего контроля. Согласно статье 19 упомянутого закона каждый экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Если же бухгалтерская отчетность экономического

субъекта подлежит обязательному аудиту, то он кроме этого обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Состав и содержание основных элементов системы внутреннего контроля экономических субъектов раскрыты в Информации Минфина РФ № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [37]. Согласно этому документу одним из основных элементов внутреннего контроля (наряду с контрольной средой, контрольными процедурами, информационной системой) является оценка рисков экономического субъекта, представляющая собой процесс выявления и анализа рисков. При выявлении рисков (финансовых, правовых, репутационных и др.), способных существенно влиять на финансовое положение и финансовые результаты деятельности экономического субъекта, последний должен осуществить определенные действия, в частности, 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 либо в виде отдельного раздела, либо путем включения их в пояснения к соответствующим показателям бухгалтерской отчетности (п.п. 13 – 15 Информации Минфина РФ № ПЗ-9/2012<sup>7</sup>).

Поскольку все финансовые операции заграничных подразделений российских организаций являются валютными, то в ходе их деятельности возникают правовые риски, связанные с возможным нарушением валютного законодательства Российской Федерации, что может повлечь ответственность, предусмотренную статьей 15.25 КоАП РФ за осуществление незаконных валютных операций, которая может быть весьма существенной (штраф от  $\frac{3}{4}$  до 1

---

<sup>7</sup> Информация Минфина РФ № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности»

размера суммы валютной операции). Ряд авторов, например, [64] отмечает, что финансовые операции, осуществляемые заграничными подразделениями российских организаций, действующим валютным законодательством отдельно не регламентированы. Это обстоятельство и обуславливает возможность возникновения спорных ситуаций в квалификации валютных операций заграничных подразделений и, соответственно, обуславливает появление риска возможного нарушения валютного законодательства. Поскольку анализ финансовых операций заграничных подразделений российских организаций с точки зрения соответствия их валютному законодательству России, как показано в главе 1 настоящей работы, в известной литературе не проводился, осуществление подобного анализа является одной из задач настоящей работы.

Следует отметить, что упомянутая выше Информация № ПЗ-9/2012 Минфина РФ, отметив необходимость оценки рисков и раскрытия информации о них, не содержит каких-либо рекомендаций в отношении возможных способов оценки рисков (единицы оценки, их градации). Анализ известных нормативных источников указывает на ряд рекомендаций в отношении оценки рисков, которые содержат международные стандарты аудита (МСА), обязательные к применению в Российской Федерации с 01.01.2017 года аудиторскими организациями, а также экономическими субъектами, подлежащими обязательному аудиту.

МСА предусматривают качественную оценку аудиторского риска и его компонента – риска существенного искажения, исходя из трех градаций: приемлемо низкий риск (дополнительные мероприятия и процедуры не требуются); повышенный риск (необходимо применение дополнительных мероприятий и процедур); чрезмерно (крайне) высокий риск (аудитор может прийти к выводу о невозможности проведения аудита). Полагаем, что эти градации могут быть установлены и при оценке указанных в Информации № ПЗ-9/2012 Минфина РФ рисков, в том числе и рисков, связанных с возможным нарушением валютного законодательства РФ. При приемлемо низком (несущественном) риске для формирования полного представления о финансовом

положении организации и финансовых результатах ее деятельности соответствующего раскрытия информации в отчетности, очевидно, не требуется.

Если риск оценен как повышенный (существенный, но вероятность наступления неблагоприятного события не более, чем вероятность избежания его), то в соответствии с упомянутой выше Информацией № ПЗ-9/2012 Минфина РФ следует раскрыть соответствующую информацию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Оценка риска как чрезмерно (крайне) высокого (вероятность наступления неблагоприятного события более, чем вероятность избежания его), обуславливает кроме раскрытия информации в отчетности еще и необходимость формирования в бухгалтерском учете оценочных обязательств, связанных с возможным начислением штрафных санкций, поскольку при этом выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов, установленные ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»:

а) оценка риска как крайне высокого предполагает большую вероятность, чем нет, что обязанность уплаты штрафных санкций существует;

б) очевидно уменьшение экономических выгод в случае исполнения оценочного обязательства;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Для выявления и анализа рисков, связанных с возможным нарушением валютного законодательства РФ, необходима систематизация валютных операций, предусмотренных Законом от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». Указанные валютные операции могут быть систематизированы путем разработки их классификации, позволяющей выявить операции, оцениваемые как операции с высоким или крайне высоким риском.

В настоящей работе предложена следующая вытекающая из норм Закона № 173-ФЗ классификация валютных операций, осуществляемых заграничными подразделениями российских организаций (рисунок 2.1):

1. По способу денежного обращения при осуществлении валютных операций:
  - операции через счета, открытые в иностранном банке, расположенном за пределами территории РФ (безналичные операции);
  - операции с наличной иностранной валютой (наличные операции).
2. По субъектам, участвующим в осуществлении валютных операций:
  - операции между резидентами;
  - операции между резидентом и нерезидентом.
3. По уровню регулирования операций Законом № 173-ФЗ:
  - разрешенные операции;
  - операции, которые КоАП РФ квалифицирует как незаконные. Согласно Закону № 173-ФЗ это запрещенные операции, а также операции, осуществленные с нарушением валютного законодательства (расчеты по которым произведены со счета в банке либо минуя счет в банке в случаях, не предусмотренных валютным законодательством);
  - операции, не входящие в перечень запрещенных, но и не поименованные в перечнях разрешенных (спорные операции).



Рисунок 2.1 – Классификация валютных операций

Очевидно, что предложенная классификация валютных операций по третьему признаку (уровню регулирования операций Законом № 173-ФЗ) позволит составить рекомендуемую Минфином РФ в Информации № ПЗ-11/2013 матрицу рисков, исходя из следующих предпосылок:

- осуществление разрешенных Законом № 173-ФЗ операций обеспечивает приемлемо низкий риск;
- совершение спорных (не входящие в перечень запрещенных, но и не поименованные в перечнях разрешенных) операций приводит к повышенному риску, при котором вероятность наступления неблагоприятного события не более, чем вероятность избежания его;
- в результате совершения запрещенных операций, а также операций, осуществленных с нарушением валютного законодательства, возникает чрезмерно

(крайне) высокий риск уплаты штрафных санкций, установленных статьей 15.25 КоАП РФ (вероятность наступления неблагоприятного события более, чем вероятность избежания его).

Анализ норм Закона № 173-ФЗ позволяет выявить валютные операции, осуществление которых заграничным подразделениям российских организаций разрешено (рисунок 2.2):

- поступление подразделению валюты на счет в иностранном банке (деньги со счета самого резидента в уполномоченном банке, вносимые наличные, % на остаток на счете и некоторые иные);

- выплата зарплаты сотрудникам, являющимися резидентами, со счета или наличными в валюте;

- оплата (возмещение) командировочных расходов сотрудникам, являющимися резидентами, со счета или наличной валютой, за исключением поездок в Российскую Федерацию;

- выплаты сотрудникам, являющимися нерезидентами, со счета в банке (подотчетные суммы, а также зарплата и т.д.);

- выплаты организациям, являющимися нерезидентами, со счета в банке за приобретенное имущество, работы, услуги, а также по обязательным платежам страны нахождения подразделения.

К запрещенным операциям Закон № 173-ФЗ относит валютные операции между резидентами, за исключением перечисленных выше разрешенных операций (выплата зарплаты сотрудникам-резидентам и возмещение им командировочных расходов, кроме поездок в Российскую Федерацию). Из этого следует, что иные выплаты заграничным подразделением своим сотрудникам-резидентам (например, возмещение подотчетному лицу хозрасходов, выдача займа, материальная помощь) являются запрещенными валютными операциями. Также запрещена валютная операция по возмещению заграничным подразделением сотруднику-резиденту расходов по командировке в Российскую

Федерацию. Следовательно, оплату командировочных расходов в этом случае следует получить от головной организации в рублях.



Рисунок 2.2 – Разрешенные валютные операции

Для выявления операций, осуществленных с нарушением валютного законодательства (расчеты по которым произведены со счета в банке либо минуя счет в банке в случаях, не предусмотренных валютным законодательством), а также спорных операций осуществим анализ валютных операций в заграничном подразделении в разрезе первого и второго признаков предложенной классификации (по способу денежного обращения при осуществлении валютных операций и по субъектам, участвующим в осуществлении валютных операций).

Рассмотрим классификацию валютных операций **по способу денежного обращения.**



Безналичный порядок расчетов установлен Законом № 173-ФЗ в качестве общей нормы: «...расчеты при осуществлении валютных операций производятся юридическими лицами - резидентами через банковские счета в уполномоченных банках...», но также «...могут производиться юридическими лицами - резидентами через счета, открытые ... в банках за пределами территории Российской Федерации...» (п.2 статьи 14 Закона № 173-ФЗ). Но далее указанный пункт статьи 14 содержит важное дополнение: расчеты через счета в иностранном банке могут производиться только за счет средств, зачисленных на эти счета в соответствии с порядком, установленном Законом № 173-ФЗ. Этот порядок установлен пунктами 4, 5, 5.1 статьи 12 Закона № 173-ФЗ, согласно которым на подобный счет могут быть зачислены средства со своего счета резидента в уполномоченном банке; суммы процентов на остаток средств; наличные денежные средства, вносимые на счет; и некоторые другие средства. Перечень операций зачисления средств на счет резидента – юридического лица в иностранном банке за пределами РФ является закрытым.

В связи с этим возникает вопрос об оценке риска при осуществлении не входящей в этот перечень операции по зачислению средств на счет заграничного подразделения в иностранном банке. Например, на счет в банке в безналичном порядке зачислен займ от работника подразделения – нерезидента. Такая операция не может рассматриваться как запрещенная, так как согласно статье 6 Закона № 173-ФЗ валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений. С другой стороны подобная операция не входит в закрытый перечень разрешенных операций по зачислению средств на счет резидента – юридического лица в иностранном банке за пределами РФ. Таким образом, подобная операция является спорной, но возможность привлечения по данному основанию к ответственности, предусмотренной частью 1 статьи 15.25 КоАП РФ, на наш взгляд, может быть оспорена.

Если же зачисление средств на счет заграничного подразделения в иностранном банке за пределами РФ последовало от нерезидента – юридического

лица, то может возникнуть вопрос о нарушении требования статьи 19 Закона № 173-ФЗ о репатриации валютной выручки. Например, подразделение приобретает новое имущество, и, соответственно, избавляется от старого, приобретенного ранее за счет средств, зачисленных на счет подразделения. Организация – нерезидент приобретает это имущество и зачисляет иностранную валюту на счет подразделения. Очевидно, что нарушение требования статьи 19 Закона № 173-ФЗ о репатриации валютной выручки при осуществлении данной операции отсутствует. Согласно статье 19 Закона № 173-ФЗ резиденты обязаны обеспечить репатриацию валютной выручки при внешнеторговой деятельности. Поскольку Закон № 173-ФЗ не раскрывает данное понятие, в силу пункта 2 статьи 1 Закона используем определение, которое дает федеральный Закон от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» [9]. Согласно статье 2 Закона № 164-ФЗ внешнеторговая деятельность – это деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами (импорта, экспорта товаров). В рассматриваемом случае ни импорт, ни экспорт товаров не присутствует, следовательно, не имеется выручки, репатриация которой необходима. Однако зачисление средств на счет представительства в подобном случае также будет являться спорной операцией.

Операции с наличной иностранной валютой (наличные операции) в качестве исключения из общей нормы (расчеты юридическими лицами-резидентами через банковские счета) Закон № 173-ФЗ разрешает осуществлять при выплате заграничными подразделениями заработной платы и оплате (возмещении) командировочных расходов своим работникам – резидентам (указанные выше разрешенные операции). Иных исключений в отношении наличных валютных операций в заграничных подразделениях Закон № 173-ФЗ не предусматривает.

Из изложенного вытекает следующий вывод: любые наличные выплаты в иностранной валюте заграничным подразделением своим сотрудникам-нерезидентам (заработная плата, возмещение командировочных расходов,

матпомощь, займ и др.) являются операциями, осуществленными с нарушением валютного законодательства (расчеты по которым произведены, минуя счет в банке, в случаях, не предусмотренных валютным законодательством), и, следовательно, будут квалифицироваться в силу статьи 15.25 КоАП РФ как незаконные.

Необходимо отметить, что в отношении законности наличных расчетов организаций–резидентов с физическими лицами-нерезидентами существует давняя дискуссия, связанная с наличными выплатами на территории Российской Федерации физическим лицам-нерезидентам зарплаты в рублях.

По этому вопросу известны разные решения арбитражных судов. Но в 2008 г. Высший Арбитражный Суд РФ, а также его Президиум постановили, что в данной ситуации нет состава правонарушения, а, следовательно, нет и ответственности, о которой говорится в ст. 15.25 КоАП [41, 42]. С учетом этих постановлений ряд авторов согласился с возможностью осуществления таких операций [86, 56]. Но упомянутые постановления основывались на ст. 15.25 КоАП РФ (в редакции 116-ФЗ [13]), действовавшей до 2012 года. В ней незаконными валютными операциями назывались:

- без выполнения требований о резервировании и применении специального счета;
- запрещенные.

Наличные расчеты не попадали в эти 2 категории, поэтому и не были незаконными согласно мнению Высшего Арбитражного Суда.

В настоящей редакции ст.15.25 КоАП (в редакции 194-ФЗ [14]) незаконные валютные операции – это как было указано выше:

- операции, осуществленные с нарушением валютного законодательства (расчеты по которым произведены со счета в банке либо минуя счет в банке в случаях, не предусмотренных валютным законодательством);
- запрещенные.

Таким образом, риск признания наличных расчетов организации-резидента с физическими лицами-нерезидентами незаконными валютными операциями с последующим штрафом по статье 15.25 КоАП РФ является крайне высоким.

В отношении разрешенных наличных расчетов в иностранной валюте нормативно недостаточно урегулированным является вопрос осуществления кассовых операций с наличной валютой в заграничном подразделении. Вопрос возникает вследствие того, что порядок осуществления кассовых операций с наличной валютой нормативными актами ЦБ РФ не установлен. Порядок осуществления кассовых операций, установленный в [26], регламентирует кассовые операции только с наличными денежными средствами в рублях на территории Российской Федерации.

Как уже упоминалось ранее, возможны наличной валютой выплата зарплаты и возмещение расходов по командировкам, если сотрудники подразделения за рубежом – это резиденты.

В связи с этим ЦБ РФ в свое время в письме от 16.05.2001 г. № 31 [32] (в настоящее время документ не применяется) указывал, что отражение операций по выдаче и приему наличной иностранной валюты может осуществляться по аналогии с порядком учета рублевых кассовых операций в отдельной кассовой книге.

В указанном письме ЦБ РФ не указал, вправе ли организация для отражения операций с наличной валютой использовать унифицированную форму кассовой книги (КО-5) и унифицированные формы кассовых ордеров. Поскольку унифицированные формы кассовой книги и кассовых ордеров предназначены для отражения только операций с наличными рублями, полагаем, что использовать их для отражения операций с наличной валютой организации не вправе. Подобное мнение высказывает также ряд авторов [58, 89, 92]. Форма кассовой книги, формы расходного и приходного кассового ордеров для отражения операций с наличной валютой в заграничном представительстве должны быть разработаны головной

организацией с учетом требований статьи 9 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и утверждены в ее учетной политике.

Открытым остается вопрос кассового лимита при осуществлении операций с наличной валютой в заграничном подразделении. Указание ЦБ РФ № 3210-У, как было указано выше, подобный вопрос не регламентирует. Анализ содержания требований Закона № 173-ФЗ позволяет утверждать следующее. Пункт 2 статьи 14 Закона № 173-ФЗ содержит специальную норму, разрешающую осуществлять оплату труда и оплату (возмещение) командировочных расходов в наличной валюте работникам заграничного подразделения российской организации. Но этот же пункт содержит и общую норму, согласно которой валютные операции заграничного подразделения российской организации должны осуществляться через банк. Таким образом, в кассе подразделения может находиться наличная валюта, полученная из банка только для указанных выше целей (оплата труда и оплата (возмещение) командировочных расходов). Полагаем, что по аналогии с нормой, установленной Указанием ЦБ РФ № 3210-У, организации следует в своем локальном нормативном акте установить срок (в календарных днях), в течение которого наличная валюта, полученная для оплаты труда и оплаты (возмещения) командировочных расходов, может находиться в кассе подразделения. В остальные дни кассовый лимит безопаснее установить нулевым, поскольку наличие в кассе подразделения валюты, не предназначенной для оплаты труда или расходов по командировке, может трактоваться как нарушение Закона № 173-ФЗ.

Теперь рассмотрим классификацию валютных операций **по субъектам, участвующим в осуществлении валютных операций.**

Таковыми субъектами являются резиденты (в нашем случае это заграничные подразделения российских организаций и сотрудники подразделений – граждане России), а также нерезиденты, которыми являются иностранные организации и сотрудники подразделений – иностранные граждане.

В отношении операций между резидентом и нерезидентом Закон № 173-ФЗ устанавливает следующее ограничение: эти операции в заграничных подразделениях российских организаций должны осуществляться в безналичном порядке (со счетов в иностранном банке). В остальном такие операции могут совершаться без ограничений.

Что касается операций между резидентами, то, как было указано выше, подобные операции Законом № 173-ФЗ запрещены (за исключением выплаты заграничным подразделением зарплаты сотрудникам-резидентам и возмещения им командировочных расходов, кроме поездок в Российскую Федерацию). Из этого следует, например, что возмещение подотчетному лицу-резиденту расходов иных, чем командировочные, является запрещенной валютной операцией. В связи с этим требует анализа операция осуществления сотрудником-резидентом хозрасходов (оплаты товаров, работ, услуг, приобретаемых у нерезидента) с помощью корпоративной карты.

Очевидно, что в подобном случае фактически валютная операция совершается между организацией-резидентом (заграничным подразделением) и организацией-нерезидентом. Но в бухгалтерском учете денежные средства, списанные со счета организации по корпоративной карте, считаются выданными под отчет держателю корпоративной карты<sup>8</sup> и, следовательно, должны отражаться на расчетах с подотчетным лицом, например:

Д 71 – К 52 - 1 000 Еи.

При предоставлении подотчетным лицом отчета с подтверждающими документами сумма подлежит списанию:

Д 10 (26) – К 71 – 1 000 Еи.

При осуществлении валютного контроля регистр бухгалтерского учета, содержащий подобную запись, может быть сочтен подтверждением совершения валютной операции между резидентами: организацией и подотчетным лицом.

---

<sup>8</sup> Письмо ЦБ РФ «Обобщение практики применения нормативных правовых актов ЦБ России по вопросам валютного регулирования» (Вестник ЦБ РФ № 28 от 26.05.2000 г.)

Поскольку по данному вопросу отсутствует какая-либо арбитражная практика и разъяснения Минфина РФ, подобную операцию, исходя из принципа осторожности, следует признать спорной.

По итогам проведенного анализа валютных операций, осуществляемых подразделениями российских организаций за рубежом, может быть составлена матрица рисков (рисунок 2.3), являющаяся основой для практического использования в деятельности заграничных подразделений при осуществлении последними внутреннего контроля совершаемых операций.

Основные результаты, изложенные в разделе 2.3 диссертации, опубликованы в работах [107, 113].

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 2.3 – Матрица рисков, связанных с возможным нарушением валютного законодательства

#### 2.4. Выводы по главе

В результате анализа, проведенного в главе 2, была предложена методика бухгалтерского учета операций в заграничном подразделении российской организации.

В разделе 2.1 проанализирован порядок бухгалтерского учета операций заграничного подразделения, осуществляющего операции с монетарными активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте. В данном случае возможны два варианта ведения бухгалтерского учета в подразделениях за рубежом на отдельном балансе:

- в функциональной валюте, но с пересчетом в рубли для составления отчетности;
- в рублях.

Указанные варианты бухгалтерского учета были проанализированы путем сравнения, были рассмотрены наиболее типовые операции подразделения за рубежом.



В результате этого анализа сделан вывод, что бухгалтерский учет в заграничном подразделении, операции в котором ограничены выраженными в иностранной валюте монетарными активами и обязательствами, может осуществляться как в функциональной валюте, так и в рублях со списанием возникающих курсовых разниц на добавочный капитал.

Разработана методика бухгалтерского учета в функциональной валюте, базирующаяся на предложенной концепции представления расчетов по выделенному имуществу (счет 79) с точки зрения подразделения, выделенного на отдельный баланс, как компонента капитала – доли участия организации в чистых активах данного заграничного подразделения. Исходя из данной позиции, пересчет расчетов, отраженных на счете 79, в рубли осуществляется только по курсу на дату совершения операции без переоценки на дату составления отчетности. В этом случае при учете в функциональной валюте курсовая разница возникает как разность итогов дебетовых и кредитовых сальдо в заграничном подразделении на отчетную дату и включается в баланс в качестве добавочного капитала. В разделе 2.1 разработан регистр (таблица пересчета), на основе данных которого в баланс подразделения включается сумма, представляющая собой добавочный капитал.

В разделе 2.2 рассмотрены особенности бухгалтерского учета в заграничном подразделении российской организации, осуществляющем операции с немонетарными статьями, в том числе выраженными в рублях. В результате проведенного анализа была 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 (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 на примере заграничного подразделения российской организации в общем случае при осуществлении подразделением операций как с монетарными, так и с немонетарными активами и обязательствами.

Практическое использование разработанных выше рекомендаций позволит организациям, осуществляющим деятельность за рубежом через обособленные подразделения, обеспечить формирование полного представления о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности.

В завершение второй главы в разделе 2.3 настоящей работы с целью оценки рисков, связанных с возможными нарушениями валютного законодательства РФ, проведено исследование финансовых (валютных) операций в заграничных подразделениях российских организаций, осуществлена их систематизация и разработана их классификация по таким признакам, как способ денежного обращения; участие субъектов; уровень регулирования операций Законом № 173-ФЗ.

По итогам проведенного анализа валютных операций, осуществляемых подразделениями российских организаций за рубежом, выявлены спорные операции, а также операции запрещенные и осуществленные с нарушением валютного законодательства, в результате чего составлена матрица рисков, являющаяся основой для практического использования в деятельности заграничных подразделений при осуществлении последними внутреннего контроля совершаемых операций. Составление подобной матрицы рисков исходит из следующих предпосылок:

- осуществление разрешенных Законом № 173-ФЗ операций обеспечивает приемлемо низкий риск;
- совершение спорных (не входящие в перечень запрещенных, но и не поименованные в перечнях разрешенных) операций приводит к повышенному

рisku, при котором вероятность наступления неблагоприятного события не более, чем вероятность избежания его;

- в результате совершения запрещенных операций, а также операций, осуществленных с нарушением валютного законодательства возникает чрезмерно (крайне) высокий риск уплаты штрафных санкций, установленных статьей 15.25 КоАП РФ (вероятность наступления неблагоприятного события более, чем вероятность избежания его).

При оценке риска как повышенного бухгалтерии организации следует раскрыть соответствующую информацию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах; при оценке риска как чрезмерно (крайне) высокого бухгалтерии организации, кроме раскрытия информации в отчетности, необходимо также формировать в бухгалтерском учете оценочные обязательства, связанные с возможным начислением штрафных санкций, поскольку при этом выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов, установленные ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

### **3. МЕТОДИКА НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ЗАГРАНИЧНОМ ПОДРАЗДЕЛЕНИИ И ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

#### **3.1. Признание расходов подразделения в налоговом учете головной организации**

В первой главе настоящей работы было отмечено, что вопросам признания и подтверждения документально расходов, которые производятся за рубежом, для налога на прибыль в нормативных актах и известной литературе не уделено достаточного внимания [112].

В практической деятельности зарубежных подразделений российских организаций имеют место следующие расходы:

- 1) различные платежи по законодательству государства, в котором находится подразделение (налоги и другие обязательные платежи);
- 2) оказание услуг и выполнение работ сторонними организациями;
- 3) формирование резерва на отпуска сотрудников подразделения;
- 4) выплата зарплаты;
- 5) расходы на командировки;
- 6) амортизационные расходы;
- 7) представительские расходы;
- 8) банковские услуги;
- 9) расходы на материалы;
- 10) разницы, возникающие при продаже валюты;
- 11) плата за аренду;
- 12) курсовые разницы по обязательствам и активам в валюте.

Также можно выделить следующий вид расходов - это страховые взносы, которые уплачиваются в ПФ, ФФОМС, ФСС и т.д.

Подразделение за рубежом может их учитывать в составе своих расходов:

Д 26 К 69,

а потом начисления и расходы передавать в головную организацию, так как в п.14 ст.431 НК РФ установлено, что уплата взносов по обособленному подразделению за границей осуществляет головная организация:

Д 69 К 79,

Д 79 К 26.

Расчеты по этим взносам должна предоставлять головная организация, поэтому более обоснованно, что она и осуществляет их начисление. Для этого подразделению за рубежом необходимо каждый месяц отправлять сведения о начисленной зарплате в головную организацию.

В разделе 3.2. будет произведен дальнейший анализ исчисления взносов.

Также особый анализ необходим для признания во внереализационных расходах разниц от продажи валюты и курсовых разниц, что и будет сделано в разделе 3.3 работы.

Рассмотрим признание платежей по законодательству государства, в котором находится подразделение (налогов и др.), которые являются обязательными, в налоговом учете.

Этот вопрос являлся спорным: по пп.1 п.1 ст.264 НК РФ Минфин считал, что правомерно только признание в расходах налогов, уплаченных по российскому законодательству [38], противоположное суждение было у арбитражных судов [43, 44].

Сейчас эти расходы можно учесть в составе прочих из пп.49 п.1 ст.264, по мнению Минфина. Это обусловлено тем, что их нет в закрытом перечне из ст. 270 НК РФ тех расходов, которые учитывать запрещено [34].

Для признания остальных расходов, о которых говорилось ранее, необходимо осуществить анализ вопросов их пересчета. Это связано с тем, что пересчет может различаться в налоговом учете и в бухгалтерском.

Расходы в валюте по ПБУ 3/2006, которые возникают в ходе зарубежной деятельности, пересчитываются в рубли по курсу Центробанка:

- на дату операции (перечень этих дат - в ПБУ 3/2006);

- по среднему курсу.

По п.10 ст. 272 НК РФ в налоговом учете расходы в валюте для налогообложения должны пересчитываться по курсу Центробанка Российской Федерации в рубли, являющемуся официальным на дату признания расхода, эти даты могут быть различны.

Проведем сравнение моментов признания в налоговом и бухгалтерском учете вышеназванных расходов, результаты представим в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Сравнительный анализ моментов признания расходов зарубежного подразделения в бухгалтерском и налоговом учете

№ п/п	Название расхода	Дата операции в иностранной валюте в бухгалтерском учете	Дата признания расхода в налоговом учете	Возникает ли разница
1	Представительские и командировочные расходы	Дата утверждения авансового отчета	Дата утверждения авансового отчета	–
2	Оплата труда	Дата признания расхода (ежемесячно)	Ежемесячно	–
3	Сборы, налоги и другие обязательные платежи по законодательству иностранного гос-ва, в котором находится представительство	Дата начисления сборов, налогов и других обязательных платежей	Не установлена Налоговым кодексом	Разница возможна

4	Услуги, работы, оказываемые, выполняемые сторонними организациями и платежи по аренде	Дата признания расхода	Дата расчета	Разница возможна
			Дата предъявления документа для произведения расчета сторонней организацией	
			Последний день квартала	

В таблице 3.1 видно, что у расходов по услугам или работам, которые оказываются или выполняются другими организациями, даты признания могут отличаться для налогового и бухгалтерского учета. Следовательно, у организации в налоговом учете, возможно, появляются постоянные разницы в связи с изменением курса Центробанка. Эти разницы влекут за собой постоянные налоговые обязательства (ПНО) и постоянные налоговые активы (ПНА). С 01.01.2020 г. – постоянные налоговые доходы (ПНД) и постоянные налоговые расходы (ПНР).

Например, подразделению за рубежом оказана услуга в сумме 10 000 евро. Дата в инвойсе - 25 марта 2018 года, курс 70,4303. Тогда расход в бухгалтерском учете  $70,4303 * 10\ 000 = 704\ 303$  рубля.

Эти расходы, согласно налоговой учетной политике, отражаются на конец квартала. 31 марта 2018 года курс 70,5618. Тогда расход в налоговом учете  $70,5618 * 10\ 000 = 705\ 618$  рублей.

Следовательно, появляется разница в сумме 1 315 рублей (постоянная).  
Отразим ПНА (с 01.01.2020 г. – ПНД):

Д 68 К 99 263 рубля (1 315 \* 0,2).

В НК РФ не установлено, в какой момент (когда начислены или когда уплачены) признаются сборы и налоги, предусмотренные законами государства, в котором находится зарубежное подразделение.

Что касается налогов, сборов, утвержденных отечественными законами, то они отражаются на дату начисления (п. 7 ст. 272 и пп.1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В рекомендациях ФНС и Минфина сказано, что по пп. 49 п.1 ст. 264 НК РФ к расходам, которые уменьшают облагаемую прибыль, относятся именно **уплаченные** за рубежом сборы и налоги [33, 34].

Например, подразделение за рубежом начисляет обязательный по заграничным законам платеж и передает в российскую организацию. Дата 31 марта 2018 года, курс 70,5618, сумма 10 000 евро:

Д 26 К 68 10 000 Еu / 705 618 рублей,

Д 79 К 26 705 618 рублей.

Головная организация в России этот расход признает в бухгалтерском учете, не признавая в налоговом, согласно позициям ФНС и Минфина. Следовательно, в бухгалтерском учете возникает разница (временная) и ОНА в сумме 141 123,6 рубля (705 618 \* 0,2):

Д 26 К 79 705 618 рублей,

Д 09 К 68 141 123,6 рубля.

Когда подразделение оплачивает этот платеж, оно отправляет в организацию соответствующий документ. Тогда в налоговом учете можно осуществить признание данного расхода и списать ОНА:

Д 68 К 09 141 123,6 рубля.

Возможно, что рублевые суммы (начисленная и уплаченная) будут различны из-за разницы в курсах. Допустим, платеж оплачен 10 апреля 2018 года



(курс 71,8847). Тогда в налоговом учете головной организации будет признан расход в сумме 718 847 рублей.

Следовательно, по этому расходу появляется также постоянная разница в сумме 13 229 (718 847 – 705 618) рублей и ПНА (с 01.01.2020 г. – ПНД) в сумме 2 645,8 (13 229 \* 0,2) рублей:

Д 68      К 99      2645,8 рублей.

Ранее в имеющихся статьях по бухгалтерскому учету о существовании такого расхода, который ведет к появлению и временной разницы, и постоянной, не говорилось.

Рассмотрим случай оплаты работ, услуг, счет по которым выставлен с НДС. Подразделению за рубежом (в Люксембурге) оказана услуга 25 марта 2018 года при курсе 70,4303 руб/евро. В инвойсе сумма 1150 евро с VAT (налог на добавленную стоимость) 150 евро. Ставка VAT 15 % [48, 55, 57, 61, 69, 81, 101-103].

Расход в сумме 80 994,8 (1 150 \* 70,4303) рубля передан в головную организацию:

Д 79      К 26      80 994,8 рубля.

Тогда в бухгалтерском учете головной организации – расход 80 994,8 рубля. Допустим, дата признания расхода в налоговом учете – это дата, когда предъявлен документ по расчетам. Тогда пересчет будет проводиться по одинаковому курсу и в налоговом, и в бухгалтерском учете.

Но 150 евро можно будет признать в налоговом учете только при уплате, поэтому изначально признается только 70 430,3 (1 000 \* 70,4303) рублей.

В случаях, которые рассматриваются выше, пересчет из иностранной валюты в рубли расходов осуществляется по курсу Центробанка на дату операции.

При пересчете расходов по среднему курсу постоянные разницы будут появляться в случае признания всех вышеперечисленных расходов.

С 01.01.2019 года в связи с изменениями в ПБУ 3/2006 (пересчет выраженных в валюте немонетарных активов и обязательств на дату составления отчетности) отдельного анализа требует вопрос признания в налоговом учете материальных и амортизационных расходов.

Согласно статье 272 НК РФ (п. 2) материальные расходы подлежат признанию в налоговом учете при передаче материалов в эксплуатацию. Статья же 254 НК РФ (п. 2) устанавливает, что стоимость запасов, включаемых при передаче в эксплуатацию, в материальные расходы, признается, исходя из расходов на их приобретение. Если же эти расходы выражены в иностранной валюте, то в силу статьи 272 (п. 10) они должны быть пересчитаны в рубли по курсу ЦБ РФ на дату признания их. Аналогичным образом в налоговом учете признается и первоначальная стоимость амортизируемого имущества.

Таким образом, зарубежное подразделение при осуществлении операций с выраженными в иностранной валюте немонетарными активами (обязательствами) и ведении бухгалтерского учета в функциональной валюте в соответствии с методикой, предложенной в разделе 2.2 настоящей работы, должно организовать налоговый учет стоимости немонетарных активов и обязательств в соответствующих регистрах налогового учета.

Возможную организацию подобного налогового учета рассмотрим на примере учета приобретения и списания материальных запасов в зарубежном подразделении российской организации (таблица 3.2). В рассматриваемом примере организация в своей учетной политике установила метод ФИФО списания материальных запасов и в бухгалтерском, и в налоговом учете.

Таблица 3.2 – Организация налогового учета материальных запасов и материальных расходов в заграничном подразделении, осуществляющем операции с немонетарными статьями

№ п/п	Дата, курс	Содержание операции	Бухгалтерский учет в функциональной валюте, Eu	Регистры налогового учета, руб.	
				Материальные запасы	Материальные запасы нарастающим 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	---	---

Головная организация отразит переданные ей материальные расходы в бухгалтерском учете в сумме 38 236 (500 \* 76,4720) руб., а в налоговом учете в сумме 37 903,8 руб.

В балансе организации на 31.12.20XX г. балансовая стоимость материальных запасов составит 127 136 (1 600 \* 79,4600) руб., налоговая же стоимость запасов составит 121 589,27 руб. Необходимо отметить, что информация о налоговой стоимости материальных запасов на отчетную дату необходима еще и в силу того, что с 01.01.2020 г. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» вводит балансовый метод расчета временных разниц на

отчетную дату, в связи с чем подобный регистр налогового учета стоимости немонетарных активов позволит реализовать предусмотренную ПБУ 18/02 методику учета отложенного налога на прибыль.

### **3.2. Анализ проблемных вопросов, связанных с исчислением страховых взносов**

Анализ вопросов оплаты труда и оформления трудовых отношений с работниками заграничного подразделения, проведенный в разделе 1.3 настоящей работы, показал, что, исходя из норм трудового законодательства РФ, трудовой договор с работником подразделения может быть составлен и заключен в соответствии:

- с ТК РФ;
- с трудовым законодательством страны пребывания подразделения.

Если с работником организации на территории РФ заключается трудовой договор о работе в заграничном подразделении организации либо дополнительное соглашение о переводе (временном или постоянном) на работу в заграничное подразделение организации, то, согласно статье 13 Трудового Кодекса РФ, такой трудовой договор (дополнительное соглашение) должен быть заключен только по ТК РФ.

Если же заграничное подразделение российской организации принимает на работу российского гражданина, постоянно проживающего в иностранном государстве (имеющего вид на жительство), либо иностранного гражданина, то в зависимости от норм, регулирующих трудовые отношения в стране пребывания, трудовой договор может быть заключен либо по трудовому законодательству страны пребывания, либо по трудовому законодательству РФ.

Анализ соответствия финансовых операций в заграничном представительстве валютному законодательству РФ, осуществленный в разделе 2.3 настоящей работы, позволяет утверждать, что нормы валютного

законодательства РФ различны в отношении операций выплаты заработной платы:

- работникам – резидентам;
- работникам – нерезидентам.

Напомним, что резидентами являются работники заграничного подразделения – граждане РФ. Нерезидентами же являются работники заграничного подразделения – иностранные граждане.

Как показано в разделе 2.3 настоящей работы, в соответствии с валютным законодательством РФ, выплата зарплаты подразделением за рубежом своим сотрудникам, которые являются резидентами, может производиться и со счета в заграничном банке, и иностранной валютой из кассы. Выплата же заработной платы заграничным подразделением работникам – нерезидентам должна осуществляться только в безналичном порядке со счета в иностранном банке.

Таким образом, с учетом изложенного выше на практике возможны следующие варианты выплаты заработной платы работникам заграничного подразделения. Заработная плата может выплачиваться:

- работнику – резиденту (российскому гражданину), трудовой договор с которым составлен по ТК РФ;
- работнику – резиденту (российскому гражданину), трудовой договор с которым составлен по трудовому законодательству страны пребывания;
- работнику – нерезиденту (иностранному гражданину), трудовой договор с которым составлен по ТК РФ;
- работнику – нерезиденту (иностранному гражданину), трудовой договор с которым составлен по трудовому законодательству страны пребывания.

Выше в разделе 1.2 настоящей работы было указано, что при выплате заработной платы работнику за выполнение трудовой обязанности по месту работы в заграничном подразделении российской организации последняя не является налоговым агентом по НДФЛ, соответственно этому обязанность

исчислить и удержать НДФЛ при начислении заработной платы у нее отсутствует.

Рассмотрим вопросы, связанные с исчислением страховых взносов в ПФ РФ, ФСС РФ, ФФОМС, а также взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, для перечисленных выше вариантов выплаты заработной платы работникам заграничного подразделения [106].

### **1. Выплата заработной платы работнику – резиденту (российскому гражданину), трудовой договор с которым заключен по ТК РФ.**

Начисления, произведенные данным работникам в рамках трудовых отношений, по ст. 420 НК РФ являются объектом обложения страховыми взносами. В соответствии с приведенными в предыдущем разделе доводами будем считать, что взносы исчисляет сама организация, а представительство осуществляет передачу сведений о зарплате ежемесячно.

Статьей 431 Налогового Кодекса РФ установлено, что организация производит исчисление ежемесячных страховых взносов нарастающим итогом. Поскольку на практике заработная плата работникам заграничных подразделений российских организаций, как правило, устанавливается и выплачивается в валюте (в разделе 1.3 настоящей работы показано, что данное обстоятельство не является несоответствующим трудовому законодательству РФ), то возникает 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?

Рассмотрим пример. Пусть месячный оклад работника подразделения составляет 1 000 Еу. Курс евро составлял на 31.01.2019 г. – 75,5706, на 28.02.2019 г. – 74,8249.

За январь 2019 г. работнику была начислена заработная плата

Д 26 – К 70 – 1 000 Еу/ 75 570,6 руб.

Страховые взносы за январь, исчисленные головной организацией в России составят в общей сумме:

$$\text{Д 26} - \text{К 69} - 22\,671,18 \text{ руб. (30\%).}$$

При исчислении нарастающего итога за январь – февраль в валюте страховые взносы за февраль составят следующую сумму.

Заработная плата за январь – февраль нарастающим итогом:

$$1\,000 + 1\,000 = 2\,000 \text{ Еu/ } 149\,649,8 \text{ руб. (по курсу 74,8249).}$$

Страховые взносы за январь – февраль нарастающим итогом:

$$149\,649,8 * 0,3 = 44\,894,94 \text{ руб.}$$

Страховые взносы за февраль:

$$44\,894,94 - 22\,671,18 = 22\,223,76 \text{ руб.}$$

При исчислении же нарастающего итога за январь – февраль в рублях страховые взносы за февраль составят другую сумму.

Заработная плата, начисленная работнику за февраль 2019 г.:

$$\text{Д 26} - \text{К 70} - 1\,000 \text{ Еu/ } 74\,824,9 \text{ руб.}$$

Заработная плата за январь – февраль нарастающим итогом:

$$75\,570,6 + 74\,824,9 = 150\,395,5 \text{ руб.}$$

Страховые взносы за январь – февраль нарастающим итогом:

$$150\,395,5 * 0,3 = 45\,118,65 \text{ руб.}$$

Страховые взносы за февраль:

$$45\,118,65 - 22\,671,18 = 22\,447,47 \text{ руб.}$$

Как показывает проведенный анализ, ни Закон № 212-ФЗ, ни разъяснения Минфина РФ, ни литературные источники ответа на данный вопрос не содержат.

В настоящей работе полагаем, что головная организация, осуществляющая исчисление 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.

Еще один вопрос, который возникает в данной ситуации: на заработную плату работника, которую он получает в заграничном подразделении, головная организация начисляет и уплачивает страховой взнос в ФСС РФ. Допустим, что работник болел и получил лист нетрудоспособности по правилам, действующим в стране пребывания представительства. Подлежит ли он оплате в России за счет ФСС РФ? Ответ на этот вопрос содержит Приказ Минздравсоцразвития РФ от 29.06.2011 г. № 624н [25], которым утвержден порядок выдачи листков нетрудоспособности: документ, подтверждающий временную нетрудоспособность гражданина в период пребывания за границей после легализированного перевода, по заключению медкомиссии можно обменять на лист нетрудоспособности установленного в РФ образца.

Что же касается взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, то выплаты, произведенные в рассматриваемом случае, по ст. 20.1 125-ФЗ составляют объект обложения данными взносами.

## **2. Выплата заработной платы работнику – резиденту (российскому гражданину), трудовой договор с которым заключен по трудовому законодательству страны пребывания.**

На основании анализа статьи 420 Налогового Кодекса РФ, в которой установлен объект обложения страховыми взносами, можно утверждать следующее. Зарплата всем российским гражданам вне зависимости от их местоположения – объект обложения для взносов. Подобное мнение высказывал, например, автор [65], который в качестве дополнительного обоснования своей позиции ссылался на то, что в статье 9 Закона № 212-ФЗ нет отсутствия взносов для российских граждан.

Подобная позиция, однако, не учитывает следующее обстоятельство. Статья 420 Налогового Кодекса РФ, которая рассматривает объект для страховых взносов, не конкретизирует, что такое названные в ней «трудовые отношения». Не определяет именно потому, что регулирование трудовых отношений в Российской



Федерации на основании статьи 5 Трудового Кодекса РФ осуществляется исключительно трудовым законодательством.

А статья 16 ТК РФ определяет понятие «трудовые отношения» следующим образом: трудовые отношения – это отношения между работодателем и работником из трудового договора, который оформляется по ТК РФ.

Из данной нормы следует следующий вывод: если трудовой договор заключен не по ТК РФ, то нельзя говорить и о трудовых отношениях по ТК РФ, из чего следует и отсутствие объекта для обложения страховыми взносами.

Подобная позиция подтверждается и тем обстоятельством, что по ст. 7 Закона № 167-ФЗ обязательное пенсионное страхование в России действует на российских граждан, работающих по трудовому договору.

Поскольку в рассматриваемом случае с гражданином РФ не заключается трудовой договор, соответствующий Трудовому Кодексу РФ, то такой гражданин не является застрахованным лицом по данному основанию.

Аналогичные соображения могут быть высказаны и в отношении страхования по Закону № 125-ФЗ, в его ст. 5 говорится, что такое страхование действует на физических лиц, которые осуществляют работу по трудовому договору, оформленному со страхователем. Закон №125-ФЗ аналогично нормам Закона № 167-ФЗ действует в отношении физических лиц, заключивших со страхователем (российской организацией) трудовой договор по ТК РФ. Если же трудовой договор с гражданином РФ, постоянно проживающим за границей, был заключен по трудовому законодательству страны пребывания, то нормы Закона № 125-ФЗ на него не распространяются.

Таким образом, вопрос обложения страховыми взносами в соответствии с гл. 34 Налогового Кодекса РФ и с Законом № 125-ФЗ при выплате заграничным представительством заработной платы постоянно проживающему за границей российскому гражданину, трудовой договор с которым заключен по трудовому законодательству страны пребывания, является спорным.

Следует указать, что арбитражная практика по данному вопросу отсутствует, но проведенный анализ норм гл.34 Налогового Кодекса РФ, Закона № 125-ФЗ и Трудового Кодекса РФ позволяет утверждать, что аргументы, высказанные в пользу изложенной позиции, весьма основательны.

### **3. Выплата заработной платы работнику – нерезиденту (иностранному гражданину), трудовой договор с которым заключен по ТК РФ.**

В отношении исчисления страховых взносов данная ситуация прямо указана в ст. 420 НК РФ. Согласно ей, заработная плата работнику – нерезиденту (иностранному гражданину) не облагается страховыми взносами при работе в подразделении за границей.

Что касается страхования по Закону № 125-ФЗ, то в этом законе прописано соответствующее обязательное страхование сотрудников, причем пункт 2 статьи 5 Закона предусматривает, что действие Закона распространяется на иностранных граждан, и из Закона не следует, что действие пункта 2 статьи 15 ограничено только территорией Российской Федерации.

В первой главе настоящей работы было указано, что вследствие этого открытым остается вопрос о социальном страховании согласно Закону № 125-ФЗ иностранцев, которые работают в подразделении за рубежом.

Согласно неофициальным разъяснениям [63], по ст. 5 Закона № 125-ФЗ на зарплату официально работающих иностранцев следует начислять взносы, установленные Законом № 125-ФЗ. Это не зависит от того, где иностранные сотрудники российских организаций работают территориально.

В ст. 5 этого закона говорится, что такое страхование действует на физических лиц, которые осуществляют работу по трудовому договору, оформленному со страхователем – и на иностранцев, и на граждан РФ.

Из проведенного выше анализа следует, что действие статьи 5 Закона № 125-ФЗ распространяется на физических лиц, заключивших со страхователем (российской организацией) трудовой договор по ТК РФ.

Из этого следует: если трудовой договор с иностранным работником заграничного подразделения был заключен по ТК РФ, то на зарплату такого сотрудника начисляются взносы по Закону № 125-ФЗ.

**4. Выплата заработной платы работнику – нерезиденту (иностранному гражданину), трудовой договор с которым заключен по трудовому законодательству страны пребывания.**

Страховые взносы в данной ситуации, как и выше, не начисляются, так как такая выплата согласно ст. 420 НК РФ - не объект обложения.

Начисление же взносов по Закону № 125-ФЗ - спорный вопрос, поскольку, как было указано выше, действие статьи 5 Закона № 125-ФЗ распространяется на физических лиц, заключивших со страхователем (российской организацией) трудовой договор по ТК РФ.

Если же трудовой договор был заключен по трудовому законодательству страны пребывания, то организация вправе полагать, что нормы Закона № 125-ФЗ на него не распространяются.

Рассмотренные выше варианты исчисления страховых взносов на выплаты заработной платы работникам заграничного подразделения российской организации могут быть систематизированы следующим образом (таблица 3.3).

Таблица 3.3 – Варианты оплаты труда работников заграничного подразделения и исчисления 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 подразделения	+	+
2	Работник-резидент (российский гражданин), трудовой договор с которым заключен по трудовому законодательству страны пребывания	Безналичное перечисление и выплата наличной валюты из кассы подразделения	Спорный вопрос	Спорный вопрос
3	Работник-нерезидент (иностранный гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с ТК РФ	Безналичное перечисление	–	+

4	Работник-нерезидент (иностранный гражданин), трудовой договор с которым заключен по трудовому законодательству страны пребывания	Безналичное перечисление	–	Спорный вопрос
---	--	--------------------------	---	----------------

Налоговым Кодексом РФ установлены дополнительные тарифы (от 0% до 8%) страховых взносов в зависимости от результатов специальной оценки условий труда, обязанность проведения которой Законом от 28.12.2013 г. № 426-ФЗ «О специальной оценке условий труда» [16] возложена на всех работодателей. В разделе 1.2 настоящей работы было отмечено, что порядок осуществления такой оценки за пределами РФ нормативно не установлен.

Вместе с тем, статья 2 Закона № 426-ФЗ устанавливает, что регулирование специальной оценки условий труда осуществляется Трудовым Кодексом РФ, и нормы, регулирующие специальную оценку условий труда, должны соответствовать нормам Трудового Кодекса РФ.

Из этой нормы может быть сделан вывод, аналогичный тому, который был сделан в отношении исчисления страховых взносов: если трудовой договор с работником заграничного представительства составлен и заключен в соответствии с ТК РФ, то в отношении этого работника (его рабочего места) требования Закона № 426-ФЗ должны выполняться, так как Закон № 426-ФЗ не предусматривает исключений по территориальному признаку. Если же трудовой договор с работником заграничного подразделения составлен и заключен в соответствии с иностранным законодательством, то нормы Закона № 426-ФЗ на такого работника (его рабочее место) не распространяются.

В разделе 1.2 настоящей работы было указано, что в межгосударственных соглашениях об избежании двойного налогообложения крайне редко регулируется порядок уплаты «зарплатных налогов» (страховых взносов). В

связи с этим в зависимости от законодательства страны пребывания подразделения возможна ситуация, при которой заработная плата работников представительства будет облагаться и страховыми взносами по законодательству РФ и законодательству страны пребывания.

Рассмотрим пример. В Эстонии заработная плата работников облагается социальным налогом по ставке 33% от начисленной оплаты труда и страхованием от безработицы по ставке 1% от начисленной оплаты труда, что в сумме составляет 34%.

Пусть за январь 2019 года работникам подразделения начислена заработная плата в сумме 10 000 Еи, в том числе 8 000 Еи – заработная плата работникам представительства (российским гражданам – резидентам), 2 000 Еи – заработная плата работникам представительства (иностранным гражданам – нерезидентам), 3 400 Еи – социальный налог и страхование от безработицы на заработную плату работников представительства, уплачиваемые согласно законодательству страны пребывания представительства.

Поскольку курс ЦБ РФ рубля к евро на 31.01.2019 года составлял 75,5706, то подразделение отразило в своем учете операции по начислению заработной платы, социального налога и страхования от безработицы и передачи расходов в головную организацию следующим образом (таблица 3.4):

Таблица 3.4 – Операции в заграничном подразделении по начислению заработной платы, социального налога и страхования от безработицы и передачи расходов в головную организацию

№ п/п	Операция	Проводка	Сумма
1	Начислена заработная плата работникам представительства (российским гражданам – резидентам)	Д 26 – К 70	8 000 Еи / 604 565 руб.

2	Начислена заработная плата работникам представительства (иностранным гражданам – нерезидентам)	Д 26 – К 70	2 000 Еu / 151 141 руб.
3	Начислены социальный налог и страхование от безработицы на заработную плату работников представительства	Д 26 – К 68	3 400 Еu / 256 940 руб.
4	Переданы расходы в головную организацию	Д 79 – К 26 Д 79 – К 26 Д 79 – К 26	604 565 руб. 151 141 руб. 256 940 руб.

Головная организация отражает в своем бухгалтерском учете расходы по заработной плате и начислению социального налога и страхования от безработицы, принятые по авизо от представительства:

Д 26 – К 79 – 604 565 руб.,

Д 26 – К 79 – 151 141 руб.,

Д 26 – К 79 – 256 940 руб.

Затем, как было указано в разделе 3.1 настоящей работы, головная организация осуществляет начисление страховых взносов в ФСС РФ, ПФ РФ, ФФОМС на заработную плату работников представительства – российских граждан в сумме 181 369 руб. (17 532 + 133 004 + 30 833):

Д 26 – К 69-1 – 17 532 руб. (2,9% от 604 565 руб.),

Д 26 – К 69-2 – 133 004 руб. (22% от 604 565 руб.),

Д 26 – К 69-3 – 30 833 руб. (5,1% от 604 565 руб.)

и взносов по Закону № 125-ФЗ (например, 0,2%)

Д 26 – К 69 – 1 209 руб. (0,2% от 604 565 руб.).

В налоговом же учете головная организация признает суммы начисленной заработной платы (604 565 руб. и 151 141 руб.) в составе расходов по оплате труда согласно статье 255 НК РФ, суммы начисленных взносов по российскому

законодательству (181 369 руб. и 1 209 руб.) в прочих расходах по пп.1 п.1 ст.264 НК РФ.

Социальный налог, а также страхование от безработицы по законам страны, в которой находится заграничное подразделение российской организации, возможно учесть в расходах, которые уменьшают облагаемую прибыль [34], в прочих расходах по пп.49 п.1 ст.264 НК РФ.

Как было указано в разделе 3.1 настоящей работы, возникает вопрос момента признания данного расхода в налоговом учете.

В части 3.1 настоящей работы рассмотрена позиция, согласно которой начисленное страхование от безработицы, а также социальный налог в налоговом учете у головной организации признаются только после оплаты. Поэтому в бухгалтерском учете до 01.01.2020 г. появлялся ОНА в сумме 51 388 (256 940 \* 0,2) руб.:

Д 09    К 68    51 388 руб.

После 01.01.2020 г. в связи с изменениями в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» временные разницы определяются балансовым методом на дату составления отчетности. Поэтому указанный ОНА после 01.01.2020 г. может возникнуть в бухгалтерском учете в том случае, если оплата осуществляется в следующем отчетном периоде.

После оплаты указанный налоговый актив может быть списан:

Д 68    К 09    51 338 руб.

Из-за разницы в курсах на момент начисления и оплаты эти суммы налога в рублях могут отличаться. Например, 10 февраля 2019 года курс 74,8954 – тогда уплаченная сумма составит 254 644 (3 400 \* 74,8954) руб.

В налоговом учете признается расход в сумме 254 644 рублей, в результате чего появляется постоянная разница в размере 2 296 (256 940–254 644) руб. Организация отражает ПНО (с 01.01.2020 г. – постоянный налоговый расход):

Д 99 – К 68 – 459 руб. (20% от 2 296).



Изложенный выше порядок налогового учета оплаты труда и начислений на оплату труда работников заграничного подразделения российской организации представлен в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Налоговый учет оплаты труда и начислений на оплату труда работников заграничного подразделения российской организации

Вид расходов, возникающих		Момент признания расходов	Признание расходов головной организацией	
			в бухгалтерском учете	в налоговом учете
в подразделении	в головной организации			
Заработная плата работников		Начисление	+	+
	Страховые взносы по российскому законодательству	Начисление	+	+
Социальные отчисления по иностранному законодательству		Начисление	+	-
		Уплата	-	+

Вопросы, связанные с исчислением страховых взносов, возникают и при формировании резерва под оплату отпусков в заграничном подразделении.

Известно, что в соответствии с ПБУ 8/2010 [22] заграничное подразделение российской организации в своем учете обязано формировать на счете 96 резерв под оплату отпусков (если только оно не является подразделением организации, относящейся к субъектам малого предпринимательства, применяющим упрощенные формы бухгалтерского учета).

Для налогообложения головная организация при осуществлении учета предстоящих расходов на отпуска сотрудников заграничного подразделения может столкнуться со следующей проблемой.

Заграничное подразделение согласно ПБУ 8/2010 должно в бухгалтерском учете формировать резерв под оплату отпусков в размере, который лучшим образом определяет расходы, которые потребуются для расчетов по данному обязательству. Поскольку в определенных случаях подразделение должно осуществлять начисление и оплату социального налога (социального взноса) в соответствии с законодательством страны пребывания, резерв под оплату отпусков должен включать указанные расходы.

Формирование резерва под оплату отпусков в налоговом учете организаций должно происходить по ст. 324.1 НК РФ, согласно которой предстоящие расходы на отпуска включают в себя страховые взносы по российским законам.

Признание расходов в виде социальных налогов (взносов), исчисленных в соответствии с законодательством страны пребывания подразделения, в составе резерва под оплату отпусков статья 324.1 НК РФ не предусматривает.

Налоги по законам страны, в которой находится заграничное подразделение российской организации, возможно учесть в расходах, которые уменьшают облагаемую прибыль [34], в прочих расходах по пп.49 п.1 ст.264 НК РФ.

Рассмотрим данную ситуацию на практическом примере.

Пусть за январь 2019 года отчисления в резерв на оплату отпусков работников заграничного подразделения составили 6 000 Еи, в том числе: 3 500 Еи – расходы по оплате отпусков работникам подразделения (российским гражданам – резидентам), 1 500 Еи – расходы по оплате отпусков работникам

подразделения (иностранным гражданам – нерезидентам), 1 000 Еи – социальный налог на оплату отпусков работникам подразделения (иностранным гражданам – нерезидентам), уплачиваемый согласно законодательству страны пребывания подразделения.

Поскольку курс ЦБ РФ рубля к евро на 31.01.2019 года составлял 75,5706, то подразделение отразило в своем учете операции по начислению резерва и передачи расходов в головную организацию следующим образом (таблица 3.6):

Таблица 3.6 – Учет операций по начислению резерва под оплату отпусков в заграничном подразделении

№ п/п	Операция	Проводка	Сумма
1	Начислен резерв в части расходов по оплате отпусков работникам подразделения (российским гражданам – резидентам)	Д 26 – К 96	3 500 Еи / 264 497 руб.
2	Начислен резерв в части расходов по оплате отпусков работникам подразделения (иностранным гражданам – нерезидентам)	Д 26 – К 96	1 500 Еи / 113 356 руб.
3	Начислен резерв в части социального налога на оплату отпусков работникам подразделения (иностранным гражданам – нерезидентам)	Д 26 – К 96	1 000 Еи / 75 571 руб.
4	Переданы расходы в головную организацию	Д 79 – К 26 Д 79 – К 26 Д 79 – К 26	264 497 руб. 113 356 руб. 75 571 руб.

Головная организация, как и в примере, рассмотренном выше, отразит в бухгалтерском учете расходы, принятые от представительства:

Д 26 – К 79 – 264 497 руб.,

Д 26 – К 79 – 113 356 руб.,

Д 26 – К 79 – 75 571 руб.

и отразит расходы по формированию резерва под оплату отпусков работникам-резидентам в части страховых взносов в ФСС РФ, ПФ РФ, ФФОМС:

Д 26 – К 96 – 7 670 руб. (2,9% от 264 497 руб.),

Д 26 – К 96 – 58 189 руб. (22% от 264 497 руб.),

Д 26 – К 96 – 13 489 руб. (5,1% от 264 497 руб.).

В учетной политике для цели налогообложения организация может предусмотреть признание указанных выше расходов по формированию резерва на оплату отпусков, кроме социального налога по иностранному законодательству. Вследствие этого в бухгалтерском учете головной организации возникнет ОНА:

Д 09 – К 68 – 15 114 руб. (20% от 75 571),

который будет погашаться по мере уплаты этого социального налога при начислении отпускных работникам-нерезидентам. С 01.01.2020 г. указанный ОНА будет возникать только на дату составления отчетности вследствие разницы между балансовой стоимостью резерва под оплату отпусков и стоимостью его в налоговом учете.

### **3.3. Признание в налоговом учете головной организации**

#### **внереализационных доходов и расходов в виде курсовых разниц**

Как было показано в разделе 2.2 настоящей работы, при осуществлении заграничным подразделением бухгалтерского учета в рублях курсовые разницы, как правило, возникают на счетах учета денежных средств (50, 52, 55, 57) и средств в расчетах (60, 62, 76, 70, 71, 68). Эти курсовые разницы согласно ПБУ 3/2006 подлежат отнесению на добавочный капитал организации проводками

Д 83 – К 50, 52 ... или

Д 50, 52... – К 83.

Статья 265 НК РФ устанавливает, что в налоговом учете головная организация вправе признавать отрицательные курсовые разницы в составе внереализационных расходов, и должна признавать положительные курсовые разницы в составе внереализационных доходов.

П. 11 ст. 250 и п. 1 ст. 265 НК РФ определяют положительные/отрицательные курсовые разницы как курсовые разницы, которые возникают при уценке/дооценке обязательств в зарубежной валюте или при дооценке/уценке имущества - валютных ценностей (кроме ценных бумаг в иностранной валюте) и требований в иностранной валюте.

Понятие «валютные ценности» по ст. 141 ГК РФ определяет Закон № 173-ФЗ. Согласно статье 1 этого закона валютные ценности – внешние ценные бумаги и заграничная валюта.

Понятие «обязательство» Налоговый Кодекс также не определяет, определение этого понятия дает ГК РФ в статье 307 «Понятие обязательства и основания его возникновения». Это определение сводится к следующему: обязательство есть вытекающая из договора или иного основания обязанность должника совершить для кредитора конкретное действие (осуществить работу, отдать имущество, заплатить деньги и т.д.). Из этой же статьи вытекает и определение понятия «требование» – требование есть право кредитора требовать от должника исполнения его обязательства.

Анализ указанных выше определений дает основания утверждать, что курсовые разницы, возникающие в ходе деятельности заграничного подразделения российской организации на счетах учета денежных средств (50, 52, 55, 57) и средств в расчетах (60, 76, 70, 62, 71, 68), подходят под определения курсовых разниц из статей 250, 265 НК РФ.

Таким образом, курсовые разницы, подлежащие отражению в бухгалтерском учете проводками

Д 83 – К 50, 52...,

в налоговом учете головной организации подлежат признанию в качестве отрицательных курсовых разниц в составе внереализационных расходов, а курсовые разницы, подлежащие отражению в учете проводками

Д 50, 52... – К 83,

в налоговом учете головной организации подлежат признанию в качестве положительных курсовых разниц в составе внереализационных доходов.

Рассмотрим пример. На отчетную дату заграничное подразделение отразило в бухгалтерском учете курсовые разницы на валютном счете и на расчетах с подотчетным лицом:

Д 52 – К 83 - 5 000 руб.,

Д 83 – К 71 – 2 000 руб.

Головная же организация в своем налоговом учете признает в составе внереализационных доходов положительную курсовую разницу в сумме 5 000 руб., в составе внереализационных расходов отрицательную курсовую разницу в сумме 2 000 руб.

При этом вопрос, связанный с бухгалтерским учетом расчетов по налогу на прибыль, связанный с рассмотренной ситуацией, с 01.01.2020 г. претерпел кардинальное изменение.

До 01.01.2020 года вопрос о том, какие при этом возникали разницы (постоянные или временные) в бухгалтерском учете головной организации, зависел от позиции организации в отношении своего заграничного подразделения. Если организация планировала через определенный срок прекратить деятельность заграничного подразделения, то согласно ПБУ 3/2006 добавочный капитал в сумме курсовых разниц, которые относятся к прекращаемой деятельности подразделения, при этом был бы присоединен к финансовому результату организации как прочие доходы/прочие расходы. В этом случае имела место временная разница и головная организация должна была отразить отложенный налоговый актив:

Д 09 – К 68 – 600 руб. (20% от 3 000=5 000-2 000).

Если же организация не планировала прекратить деятельность заграничного подразделения, то указанная разница могла рассматриваться как постоянная, в результате организация должна была отразить ПНО:

Д 99 – К 68 – 600 руб.

С 01.01.2020 г., как было указано выше, ПБУ 18/02 установило балансовый метод расчета временных разниц и отложенных налогов, в силу чего рассмотренные выше курсовые разницы не приводят к появлению временных разниц, поскольку на дату составления отчетности балансовая и налоговая стоимость активов и обязательств, порождающих эти курсовые разницы, равны. Текущий же налог на прибыль, возникающий в этом случае, как показано в работе<sup>9</sup>, должен отражаться проводкой:

Д 83 – К 68 – 600 руб.,

поскольку является налогом на прибыль от операций, результаты которых не включаются в чистую прибыль периода.

В разделах 2.1 и 2.2 настоящей работы было показано, что в определенных ситуациях заграничное подразделение может вести учет в функциональной валюте. Из анализа, проведенного в разделе 2.1 настоящей работы, следует, что при подобном методе в учете заграничного подразделения курсовых разниц не возникает, но за счет разницы, возникающей вследствие пересчета выраженных в валюте активов и обязательств зарубежного подразделения, формируется представленный в отчетности организации добавочный капитал.

В этом случае вопрос признания курсовой разницы в налоговом учете головной организации может оказаться спорным, хотя в рассматриваемом случае источником возникновения налогооблагаемых курсовых разниц являются все-таки счета учета денежных средств и средств в расчетах, подлежащие пересчету в рубли на отчетную дату для включения в отчетность организации.

---

<sup>9</sup> Ю.Ю.Кочинев, Н.В.Неелова. Учет и аудит налога на прибыль по операциям, результаты которых не включаются в чистую прибыль // Аудитор. – 2020. - № 1. – С. 26 – 33.

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.

Рассмотрим вышеизложенное на примере деятельности заграничного подразделения российской организации, осуществляющего операции, подлежащие отражению на счетах учета денежных средств (счет 52), обязательств (счет 60) и материалов (счет 10). По условиям примера головная организация 10.11.20XX года (курс евро – 75,8076) перечисляет заграничному подразделению финансирование в сумме 10 000 Еu. Эту операцию головная организация отражает в своем бухгалтерском учете:

Д 79 – К 52 – 10 000 Еu / 758 076 руб.

Налоговый учет курсовых разниц по операциям, совершаемым заграничным подразделением, приведен в таблице 3.7.



Таблица 3.7 - 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	Обязатель- ства	Внереализаци- онные доходы	Внереализаци- онные расходы	
1	Поступление финанси- рования	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 материа- лов	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 совер- шения 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	

На отчетную дату баланс заграничного подразделения при учете в евро составит (таблица 3.8):

Таблица 3.8 – Баланс заграничного подразделения при учете в евро

Счет	Актив	Пассив
52	9 000 Eu	
10	2 000 Eu	
60		1 000 Eu
79		10 000 Eu
Итого	11 000 Eu	11 000 Eu

В соответствии с концепцией, принятой в настоящей работе (раздел 2.1), активы и обязательства заграничного подразделения, выраженные в валюте, пересчитываются в рубли, как и установлено в ПБУ 3/2006, по курсу на дату составления отчетности, а валютное сальдо по счету 79 на дату совершения операций (на дату составления отчетности не пересчитывается).

Денежные средства на счете 52 (9 000 Eu):

$$9\,000 * 79,4600 = 715\,140 \text{ руб.}$$

Материалы на счете 10 (2000 Eu):

$$2\,000 * 79,4600 = 158\,920 \text{ руб.}$$

Обязательство перед поставщиком (1 000 Eu):

$$1\,000 * 79,4600 = 79\,460 \text{ руб.}$$

Расчеты с головной организации (10 000 Eu):

$$10\,000 * 75,8076 = 758\,076 \text{ руб.}$$

Тогда для рассмотренного выше примера дебетовые и кредитовые сальдо счетов заграничного подразделения после пересчета в рубли представлены в таблице 3.9.

Таблица 3.9 – Сальдо счетов зарубежного подразделения в рублях при учете в функциональной валюте (руб.)

Счет	Сальдо дебетовое	Сальдо кредитовое
52	715 140	
10	158 920	
60		79 460
79		758 076
Итого	874 060	837 536

Выявляем разность итогов дебетовых и кредитовых сальдо. В нашем случае она составляет:

$$874\ 060 - 837\ 536 = 36\ 524 \text{ руб.}$$

Включаем эту разницу в добавочный капитал и получаем рублевый баланс подразделения для включения его в баланс организации (таблица 3.10):

Таблица 3.10 – Баланс зарубежного подразделения в рублях (руб.)

Счет	Актив	Пассив
52	715 140	
10	158 920	
60		79 460
79		758 076
83		36 524
Итого	874 060	874 060

Таким образом, разница, возникшая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств зарубежного подразделения и отнесенная на добавочный капитал, составила 36 524 руб.

В налоговом же учете, как следует из таблицы 3.7, сумма положительных курсовых разниц, включаемых во внереализационные доходы, составит 33 536 (821 + 5 823 + 26 892) руб., сумма отрицательных курсовых разниц, включаемых во внереализационные расходы, составит 3 778 (790 + 2 988) руб.

Свернутое сальдо курсовых разниц составит, таким образом, 29 758 (33 536 – 3 778) руб.

Как видим, разница, признанная в налоговом учете (29 758 руб.), отличается от разницы, подлежащей отражению в бухгалтерском учете (36 524 руб.), на сумму 6 766 (36 524 – 29 758) руб.

Из таблиц 3.7 и 3.9 следует, что данное отличие обусловлено разницей, возникающей при пересчете в бухгалтерском учете актива (материалов), не подлежащего пересчету в налоговом учете:  $158\,920 - 152\,154 = 6\,766$  руб.

Как было указано выше, в результате возникновения в налоговом учете облагаемого дохода в сумме 29 758 руб., не приводящего к изменению чистой прибыли в бухгалтерском учете, текущий налог на прибыль с 01.01.2020 г. отражается проводкой:

Д 83 – К 68 – 5 952 (20% от 29 758) руб.

Разница же, возникающая при пересчете в бухгалтерском учете актива (материалов), не подлежащего пересчету в налоговом учете (6 766 руб.), с 01.01.2020 г. вследствие разности в балансовой и налоговой стоимости этого актива на отчетную дату приводит к появлению отложенного налога, отражаемого в данном случае проводкой:

Д 83 – К 77 – 1 353 (20% от 6 766) руб.

Это отложенное налоговое обязательство будет списываться в последующих отчетных периодах при списании материалов.

### 3.4. Выводы по главе

В главе 3 настоящей работы проведено исследование проблемных вопросов налогообложения и налогового учета в российских организациях, осуществляющих деятельность за рубежом, и осуществлен их анализ. Основные результаты, изложенные в разделах 3.1, 3.2 и 3.3 диссертации, опубликованы в работах [105, 106, 111, 112], выполненных автором лично и в соавторстве с научным руководителем.

В разделе 3.1 рассмотрено признание расходов зарубежного подразделения в налоговом учете головной организации и проведен сравнительный анализ в бухгалтерском и налоговом учете моментов признания расходов подразделения за рубежом в заграничной валюте у организации. Рассмотрены наиболее типичные расходы заграничного подразделения, такие как расходы по оплате труда, командировочные и представительские расходы, расходы по услугам или работам, которые оказываются или выполняются другими организациями, арендные платежи, а также расходы по платежам по законодательству государства, в котором находится подразделение (налогам, платежам), которые являются обязательными.

В ходе анализа выявлено, что у расходов по услугам/работам, которые оказываются/выполняются другими организациями, даты признания могут отличаться для налогового и бухгалтерского учета. Поэтому у организации появляются временные разницы в связи с изменением курса Центробанка. Эти разницы влекут за собой налоговые обязательства и налоговые активы.

Установлено, что моменты признания расходов по платежам по законодательству государства, в котором находится подразделение (налогам и др.), которые являются обязательными, в бухгалтерском и налоговом учете также могут быть различными, вследствие чего могут возникать разницы, причем как временные, так и постоянные.

В проанализированных случаях пересчет из иностранной валюты в рубли расходов осуществляется по курсу Центробанка на дату операции. При пересчете

расходов по среднему курсу постоянные разницы будут появляться в случае признания всех вышеперечисленных расходов.

В разделе 3.2 были проанализированы проблемные вопросы, связанные с исчислением страховых взносов. Были рассмотрены следующие варианты оплаты труда работников заграничного подразделения и исчисления страховых взносов:

- работник-резидент (российский гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с ТК РФ;
- работник-резидент (российский гражданин), трудовой договор с которым заключен по трудовому законодательству страны пребывания;
- работник-нерезидент (иностранный гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с ТК РФ;
- работник-нерезидент (иностранный гражданин), трудовой договор с которым заключен по трудовому законодательству страны пребывания.

В результате анализа были выявлены варианты, при которых необходимость исчисления страховых взносов по российским законам представляется весьма спорной. В диссертации 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 разделе 3.3 главы 3 рассмотрено признание в налоговом учете головной организации внереализационных доходов и расходов в виде курсовых разниц. При осуществлении заграничным подразделением бухгалтерского учета в рублях курсовые разницы возникают на счетах учета денежных средств и средств в расчетах и относятся на добавочный капитал. В результате анализа сделан вывод, что курсовые разницы, возникающие в подразделении на счетах учета денежных средств и средств в расчетах, в налоговом учете головной организации подлежат

признанию в качестве отрицательных/ положительных курсовых разниц во внереализационных расходах/ доходах.

Если же заграничное подразделение ведет учет в функциональной валюте, то при этом в учете подразделения за рубежом курсовых разниц не будет. Разница, возникающая вследствие пересчета выраженных в валюте активов и обязательств зарубежного подразделения, непосредственно формирует добавочный капитал, представленный в отчетности организации.

Признание этой разницы в налоговом учете организации спорно, 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. В диссертации разработана методика подобного учета, осуществляемого в налоговых регистрах учета стоимости активов и обязательств и учета внереализационных доходов и расходов.

Выполнение указанных выше рекомендаций позволит организациям, осуществляющим деятельность за рубежом через обособленные подразделения, избежать нарушений норм НК РФ при исчислении и уплате страховых взносов, при формировании внереализационных доходов и расходов в виде курсовых разниц.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Благодаря развитию международного сотрудничества российские организации создают за границей обособленные подразделения, что позволяет им выйти на мировой рынок. Из средств массовой информации и литературных источников следует, что обособленные подразделения российских организаций функционируют в ряде европейских стран, в странах Северной и Южной Америки, в азиатских странах. При этом практика показывает, что при ведении деятельности российской организации за рубежом неизбежно возникает ряд вопросов как в плане методики бухгалтерского учета в заграничном обособленном подразделении, так и в отношении использования законодательных и нормативных актов, которые регулируют налогообложение, трудовые отношения и валютные операции в таких подразделениях.

Однако в известной литературе содержатся чрезвычайно скудные сведения по данным вопросам. Практически ни в одном известном источнике по бухгалтерскому учету не проводился анализ учетных особенностей при осуществлении операций в заграничных подразделениях российских организаций. В литературе отсутствует анализ финансовых операций в заграничных подразделениях российских организаций с точки зрения соответствия их валютному законодательству РФ. Существуют вопросы, которые фактически нормативно не урегулированы: документальное подтверждение и особенности признания расходов, понесенных вне территории РФ, для исчисления налога на прибыль в Российской Федерации, исчисление страховых взносов при оплате труда работников заграничного подразделения российской организации (которые с позиции валютного законодательства РФ могут быть как резидентами, так и нерезидентами).

Для восполнения указанных пробелов и была выполнена настоящая диссертационная работа, основными результатами которой, выносимыми на защиту, являются:



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.

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.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] / федер. закон № 51-ФЗ: принят Госдумой 21.10.1994 г. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrf1/>

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] / федер. закон № 195-ФЗ от 30.12.2001. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=174800>

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] / федер. закон № 146-ФЗ: принят Госдумой 16.07.1998 г. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>

4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 [Электронный ресурс] / федер. закон № 117-ФЗ: принят Госдумой 19.07.2000 г. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/>

5. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] / федер. закон № 197-ФЗ: принят Госдумой 21.12.2001 г. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=191626>

6. Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации [Электронный ресурс] / федер. закон № 167-ФЗ: принят Госдумой 30.11.2001 г. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=182957>

7. Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством [Электронный ресурс] / федер. закон № 255-ФЗ: принят Госдумой 20.12.2006 г. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=194976>

8. Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний [Электронный ресурс] / федер. закон № 125-ФЗ: принят Госдумой 02.07.1998 г. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=181727>

9. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности [Электронный ресурс] / федер. закон № 164-ФЗ от 08.12.2003. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=155072>

10. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ: принят Госдумой 23.02.1996. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12441/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12441/)

11. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ: принят Госдумой 22.11.2011. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=170573>

12. О валютном регулировании и валютном контроле [Электронный ресурс] / федер. закон № 173-ФЗ от 10.12.2003. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=166430>

13. О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях в части изменения способа выражения денежного взыскания, налагаемого за административное правонарушение [Электронный ресурс] / федер. закон № 116-ФЗ от 22.06.2007. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_69213/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_69213/)

14. О внесении изменений в статьи 3.5 и 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] / федер. закон № 194-ФЗ от 12.11.2012. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_137655/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_137655/)

15. О запрете отдельным категориям лиц открывать и иметь счета (вклады), хранить наличные денежные средства и ценности в иностранных банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, владеть и (или) пользоваться иностранными финансовыми инструментами [Электронный ресурс] / федер. закон № 79-ФЗ от 07.05.2013. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=172542>

16. О специальной оценке условий труда [Электронный ресурс] / федеральный закон от 28.12.2013 № 426-ФЗ: принят Госдумой 23.12.2013. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156555/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156555/)

17. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования [Электронный ресурс] / федер. закон № 212-ФЗ: принят Госдумой 17.07.2009 г. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=182962>

18. Об особенностях направления работников в служебные командировки (вместе с "Положением об особенностях направления работников в служебные командировки") [Электронный ресурс] / постановление Правительства РФ от 13.10.2008 № 749. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_80737/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_80737/)

19. О гарантиях и компенсациях работникам, направляемым на работу в представительства Российской Федерации за границей [Электронный ресурс] / постановление Правительства РФ от 20.12.2002 № 911. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40129/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40129/)

20. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] / приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н в ред. от 08.11.2010. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=107972>

21. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» [Электронный ресурс] / приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=107308>

22. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)

[Электронный ресурс] / приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=179201>

23. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) [Электронный ресурс] / приказ Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н в ред. от 24.12.2010. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=111059>

24. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] / приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н в ред. от 24.12.2010. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=111058>

25. Об утверждении Порядка выдачи листков нетрудоспособности [Электронный ресурс] / приказ Минздравсоцразвития России от 29.06.2011 № 624н. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_116333/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116333/)

26. О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства [Электронный ресурс] / указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_163618/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163618/)

27. Влияние изменений обменных курсов валют: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 [Электронный ресурс] / введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н. // Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147864>

28. Запасы: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 [Электронный ресурс] / введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н. // Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_123285/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123285/)

29. Обесценение активов: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 [Электронный ресурс] / введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н. // Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_124483/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124483/)

30. Основные средства: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 [Электронный ресурс] / введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н. // Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_123941/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123941/)

31. Вправе ли организация указывать в трудовых договорах, заключаемых с работниками, заработную плату в иностранной валюте? [Электронный ресурс] / письмо Роструда от 31.10.2008 № 5919-ТЗ. Режим доступа: <http://gubinaalexander.ru/zakony-i-sudebnaya-praktika/pisma-rostruda-za-2008-god/pismo-rostruda-ot-31-10-2008-5919-tz/>

32. Обобщение практики применения нормативных актов Банка России по вопросам валютного регулирования [Электронный ресурс] / письмо ЦБ РФ № 31 от 16.05.2001. Режим доступа: <http://zakonbase.ru/content/base/43605>

33. Об учете в целях налогообложения прибыли сумм налогов, уплаченных на территориях иностранных государств [Электронный ресурс] / письмо ФНС России от 03.09.2013 № ЕД-4-3/15969@. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_152976/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152976/)

34. Об учете налогов, уплаченных в иностранных государствах, в расходах по налогу на прибыль [Электронный ресурс] / письмо Минфина России от 14.04.2014 № 03-03-06/1/16791. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=QUEST;n=138348>

35. О несоответствии действующему законодательству РФ установления в трудовых договорах оплаты труда в иностранной валюте [Электронный ресурс] / письмо Роструда от 11.03.2009 № 1145-ТЗ. Режим доступа: <https://www.referent.ru/1/136740>

36. О применении счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" обособленными подразделениями иностранных компаний (отделений) в РФ и головными организациями в иностранных государствах [Электронный ресурс] / письмо Департамента налоговой политики Минфина РФ от 30 июля 2003 г. № 04-02-05/3/60. Режим доступа: <http://base.garant.ru/12132381/>

37. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] / информация Минфина России № ПЗ-11/2013. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156407/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/)

38. Организация осуществляет хозяйственную деятельность, направленную на получение доходов, на территории иностранных государств через зарегистрированные в установленном порядке филиалы и представительства. Организация уплачивает налоги и сборы в соответствии с законодательством иностранных государств. Правомерно ли в целях налога на прибыль в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ), учитывать затраты по уплате иностранных налогов и сборов, если НК РФ и международными соглашениями не предусмотрено устранение двойного налогообложения посредством зачета налогов и сборов, уплаченных в бюджет иностранного государства, в счет уплаты аналогичных налогов в РФ? [Электронный ресурс] / письмо Минфина России от 05.04.2012 № 03-03-06/1/182. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=QUEST;n=109050>

39. Организация финансируется полностью за счет средств иностранных инвесторов, и им удобнее, чтобы все расчеты велись в иностранной валюте. В ст. 131 и 136 ТК РФ не содержится каких-либо запретов на установление зарплаты в иностранной валюте. Может ли организация предусмотреть в трудовых договорах, заключаемых с работниками, условие о выплате зарплаты в иностранной валюте? [Электронный ресурс] / письмо Роструда от 28.07.2008 №



1729-6-0. Режим доступа: <http://gubinaalexander.ru/zakony-i-sudebnaya-praktika/pisma-rostruda-za-2008-god/pismo-rostruda-ot-28-07-2008-1729-6-0/>

40. О формировании отдельного баланса подразделения организации [Электронный ресурс] / письмо Минфина РФ от 29.03.2004 № 04-05-06/27. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_48029/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48029/)

41. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 г. № 10840/07 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=56208#0>

42. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 г. № 15693/07 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=56326>

43. Заявленные требования о признании недействительным решения налогового органа удовлетворены правомерно, поскольку сведений о том, что трудовые договоры, срок работы по которым превышает 183 дня, в течение следующих 12 месяцев, были расторгнуты до истечения оговоренного срока и трудовые отношения были прекращены, налоговым органом не представлено [Электронный ресурс] / постановление ФАС Центрального округа от 13.10.2011 по делу № А62-439/2011. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ACN;n=66471>

44. Требование: Об отмене решения налогового органа. Обстоятельства: Налоговый орган доначислил налог на прибыль в связи с тем, что налогоплательщик не полностью указал в качестве доходов от реализации сумму, полученную по акту за оказанные на территории иностранного государства услуги. Решение: Требование удовлетворено, поскольку законодательством не предусмотрено, что доходы, полученные на территории иностранного государства, должны учитываться для целей налогообложения прибыли в Российской Федерации с учетом косвенных налогов, предъявленных российской организацией на территории иностранного государства [Электронный ресурс] / постановление ФАС Московского округа от 29.05.2012 по делу № А40-112211/11-

- 90-466. Режим доступа:  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AMS;n=161407>
45. Кассационное определение Орловского областного суда от 17.08.2011 по делу № 33-1214 [Электронный ресурс]. Режим доступа:  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=SOJ;n=383549>
46. Бурова, Т. Представительство – за границей, налоги – в России [Электронный ресурс] / Т. Бурова // Расчет. – 2006. – № 2. Режим доступа:  
<http://www.buhgalteria.ru/article/2673>
47. Бурсулая, Т. Налогообложение и бухгалтер в филиалах и иных обособленных подразделениях [Электронный ресурс] / Т. Бурсулая // Налоговый учет для бухгалтера. – 2013. – №4. Режим доступа:  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=193792>
48. Бюджет Люксембурга на 2014 год не предусматривает повышение НДС [Электронный ресурс] // RUSBENELUX.com. Режим доступа:  
<http://rusbenelux.com/byudzhnet-lyuksemburga-na-2014-god-ne-predusmatrivaet-povyishenie-nds/>
49. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет [Текст] / Н.Л. Вещунова. – М.: ТК «Велби», изд-во Проспект, 2007. – 849 с.
50. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет: курс лекций [Текст] / Н.Л. Вещунова, 2014. – 678 с.
51. Вещунова, Н.Л. Налоги Российской Федерации [Текст] / Н.Л. Вещунова. – СПб.: Питер, 2006. – 416 с.
52. Воробьева, Е.В. Трудовой договор [Текст] / Е.В. Воробьева. – М.: АйСи Групп, 2014. – 232 с.
53. Гарнов, И.Ю. Правовое регулирование и бухгалтерский учет деятельности организаций, имеющих обособленные структурные подразделения (Продолжение) [Электронный ресурс] / И.Ю. Гарнов // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2006. – №21. Режим доступа:  
<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=79853>

54. Джамалова, Г.Г. Комментарий к Письму Минфина России от 03.11.2011 № 03-03-06/1/715 «Обязательные взносы в иностранные внебюджетные фонды» [Электронный ресурс] / Г.Г. Джамалова // Нормативные акты для бухгалтера. – 2012. – №4. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=177920>

55. До 2017 года Люксембург намерен глобально поменять свою налоговую систему [Электронный ресурс] // Юридическое бюро «Статус». Режим доступа: <http://www.urstatus.ru/news/zarubezhnoe-zakonodatelstvo/do-2017-goda-lyuksemburg-nameren-globalno-pomenyat-svoyu-nalogovuyu-sistemu/>

56. Ермошина, Е.Л. Зарубежная командировка: особенности учета расходов [Электронный ресурс] / Е.Л. Ермошина // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2011. – №16. – Режим доступа: <http://otchetonline.ru/pomoshh-buxgalteru/buhuchet/9297-7579.html>

57. ЕС взялся за «цифру» [Электронный ресурс] // Газета.Ру. Режим доступа: <http://www.gazeta.ru/business/2014/11/26/6316505.shtml>

58. Иванова, И.Е. Вправе ли организация при направлении работника в заграничную командировку оформлять выдачу иностранной валюты расходным кассовым ордером (форма № КО-2)? Не будет ли расценена данная операция как нарушение валютного законодательства Российской Федерации при проведении мероприятий валютного контроля? [Электронный ресурс] / И.Е. Иванова // Консультация эксперта. – 2011. – Режим доступа: <http://www.center-bereg.ru/z30714.html>

59. Калькулятор зарплаты (Эстония, Латвия) [Электронный ресурс] // Кальку. Режим доступа: <http://www.kalkulaator.ee/?lang=2&page=1>

60. Колесников, Д.М. Какие налоговые вопросы возникают у российских компаний при зачете налогов, уплаченных за рубежом [Текст] / Д.М. Колесников // Российский налоговый курьер. – 2013. – №10. – С. 30 – 35.

61. Компании Люксембурга в международном налоговом планировании [Электронный ресурс] // Joelrosenlaw. – Режим доступа:

[http://joelrosenlaw.com/yuridicheskie\\_stat\\_i\\_kompanii\\_lyuksemburga\\_v\\_mezhdunarodnom\\_.html](http://joelrosenlaw.com/yuridicheskie_stat_i_kompanii_lyuksemburga_v_mezhdunarodnom_.html)

62. Консультация. Налогообложение физических лиц в Эстонии [Электронный ресурс] // ДКЛекс. Режим доступа: <http://www.dklex.ee/publikatsii/konsultatsiya-nalogooblozhenie-fizicheskikh-lits-v-estonii.html>

63. Котова, Л.А. Следует ли начислять страховые взносы на обязательное медицинское страхование и обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на выплаты, производимые в пользу гражданина Великобритании, заключившего трудовой договор с российской организацией для работы за пределами территории Российской Федерации? [Электронный ресурс] / Л.А. Котова // Консультация эксперта, Минтруд России. – 2013. Режим доступа: <http://www.center-bereg.ru/z9234.html>

64. Кудрин, Д.А. Создание зарубежного филиала ООО [Текст] / Д.А. Кудрин // Электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации». – 2011. – №11. – С. 26 – 29.

65. 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? [Электронный ресурс] / С.М. Лазутин // Консультация эксперта. – 2013. Режим доступа: <http://www.center-bereg.ru/z7680.html>

66. Лобанова, Н.Н. Налогообложение выплат в пользу иностранных граждан, работающих в представительствах российских организаций за рубежом [Текст] / Н.Н. Лобанова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2007. – № 3. – С. 17 – 22.

67. Ложников, И. Ведение учета при наличии представительства за рубежом [Электронный ресурс] / И. Ложников // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – №24. Режим доступа: <http://fin-buh.ru/text/105090-1.html>

68. Локтева, Ю.А. На опережение конкурентов [Электронный ресурс] / Ю.А. Локтева // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2009. – №4. Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/24439>

69. Люксембург [Электронный ресурс] // Гестион. Режим доступа: <http://www.gestion-law.com/offshore-zones/luxembourg/>

70. Мокроусов, О. Компания создает бизнес-единицу за рубежом [Электронный ресурс] / О. Мокроусов // Новая бухгалтерия. – 2011. – №9. Режим доступа: <http://www.eg-online.ru/article/147103/>

71. Налоги в Эстонии [Электронный ресурс] // Макаби. Режим доступа: <http://makabi.ee/estonia/estoniataxes/>

72. Налоги в Эстонии [Электронный ресурс] // Эймви. Режим доступа: <http://aimwi.com/ru/taxes-estonia-ru/>

73. Налоги в Эстонии. Налогообложение компаний в Эстонии [Электронный ресурс] // Эстония24. Режим доступа: <http://www.estonia24.ru/taxes-in-estonia>

74. Налогообложение в Эстонии [Электронный ресурс] // Доберман группа компаний. Режим доступа: [http://www.doberman.ee/nalogooblajenie\\_v\\_estonii.html](http://www.doberman.ee/nalogooblajenie_v_estonii.html)

75. Налогообложение в Эстонии [Электронный ресурс] // ПрофитТэкс. Режим доступа: <http://profittax.eu/nalogooblozhenie-%D0%B5stonii/>

76. Налогообложение в Эстонии [Электронный ресурс] // СФД Групп. Режим доступа: [http://cfd-group.ru/analitika/zarubezhnaya\\_nedvizhimost/nalogooblozhenie\\_v\\_estonii/](http://cfd-group.ru/analitika/zarubezhnaya_nedvizhimost/nalogooblozhenie_v_estonii/)

77. Налогообложение зарубежных представительств российских организаций [Электронный ресурс] / АКГ "Интерком-Аудит". Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/account/basis/a80/43923.html>

78. Налогообложение компаний в Эстонии [Электронный ресурс] // ДКЛекс. Режим доступа: <http://www.dklex.ee/publikatsii/nalogooblozhenie-kompanij-v-estonii.html>

79. Налогообложение российской организации за пределами РФ [Электронный ресурс] // АС-АУДИТ. – 2014. Режим доступа: <http://www.as-audit.ru/consult/show/2939/>

80. Негребецкая, О.В. Отправляем работника в зарубежный филиал [Текст] / О.В. Негребецкая // Зарплата. – 2011. – № 10. – С. 25 – 32.

81. Особенности налоговой системы Люксембурга [Электронный ресурс] // Banks.eu. Режим доступа: <http://banks.eu/cases/info/77>

82. Прасолова, Т. Представительство за рубежом: налоговый «путеводитель» [Электронный ресурс] / Т. Прасолова // Подати24. – 2009. Режим доступа: <http://www.podati.ru/services/magazine/archive/2009/24/art010/>

83. Представительство за рубежом: налогообложение оплаты труда работников / Ю.М. Краснова // Российский налоговый курьер. – 2007. – №6. Режим доступа: <http://fin-buh.ru/text/106863-1.html>

84. Пронина, Е.А. Если за рубежом открыто представительство [Электронный ресурс] / Е.А. Пронина // Главная книга. – 2009. – № 20. Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/20291>

85. Романчук, О. Минфин подкорректировал российские стандарты бухучета [Электронный ресурс] / О. Романчук // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2011. – №4, 5. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=163427>

86. Рюмин, С. Зарплата иностранцам наличными легитимна [Электронный ресурс] / С. Рюмин // Практическая бухгалтерия. – 2009. – №8. Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/23982>

87. Рябова, Р.И. Обособленные подразделения [Электронный ресурс] / Р.И. Рябова // Экономико-правовой бюллетень. – 2011. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=161787>

88. Семенихин, В.В. Валютные разницы [Текст] / В.В. Семенихин. – М.: Налоговый вестник, 2012. – 287 с.

89. Семенихин, В.В. Командировочные и иные аналогичные расходы [Текст] / В.В. Семенихин. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2013. – 952 с.

90. Сотникова, Л.В. Новое в учете авансов на командировочные расходы в иностранной валюте [Текст] / Л.В. Сотникова // Бухгалтерский учет. – 2008. – №12. – С. 10 – 14.

91. Федорцова, Е.А. Открыли ОП: как организовать бухучет [Текст] / Е.А. Федорцова // Главная книга. – 2012. – №4. – С. 63 – 68.

92. Фомичева, Л.П. Командировки-2010 [Текст] / Л.П. Фомичева. – М.: Налоговый вестник, 2010. – 288 с.

93. Чиркова, Е.Ю. Учет в представительстве иностранной компании [Текст] / Е.Ю. Чиркова // Бухгалтерский учет. – 2011. – №6. – С. 22 – 24.

94. Шилина, Е. Отдельный баланс в обособленном подразделении [Электронный ресурс] / Е. Шилина // Российский бухгалтер. – 2012. – №1. Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/902327003>

95. Шувалова, И.В. Корреспонденция счетов: Как отражаются в бухгалтерском учете организации операции, связанные с выплатой работнику командировочных расходов в иностранной валюте по заграничной командировке, при наличии перерасхода по авансовому отчету, с учетом изменений, внесенных в ПБУ 3/2006? [Электронный ресурс] / И.В. Шувалова // Консультация эксперта. – 2008. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=KOR;n=11014>

96. Шувалова, И.В. Корреспонденция счетов: Как отражаются в бухгалтерском учете организации операции, связанные с выплатой работнику командировочных расходов в иностранной валюте при заграничной командировке, с учетом изменений, внесенных в ПБУ 3/2006, если сумма денежных средств, выданная ему под отчет, не полностью использована в командировке? [Электронный ресурс] / И.В. Шувалова // Консультация эксперта.

- 2008. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=KOR;n=11000>
97. Эстония для нерезидентов [Электронный ресурс] // Прогрессор. Режим доступа: <http://progressor.ee/ru/estoniya-dlya-nerезidentov>
98. Эстония - Ставка подоходного налога [Электронный ресурс] // Трэйдинг Экономикс. Режим доступа: <http://ru.tradingeconomics.com/estonia/personal-income-tax-rate>
99. Юцковская, И.Д. Российское предприятие открывает представительства (филиалы) в Белоруссии и Казахстане [Электронный ресурс] / И.Д. Юцковская, М.А. Масленникова // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – №2. Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/53950>
100. Ялбулганов, А.А. Комментарий к части второй Налогового кодекса РФ [Электронный ресурс] / А.А. Ялбулганов // КонсультантПлюс. – 2007. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=CMB;n=13172>
101. Luxembourg Sales Tax Rate. VAT [Электронный ресурс] // TRADING ECONOMICS. Режим доступа: <http://www.tradingeconomics.com/luxembourg/sales-tax-rate>
102. Luxembourg: VAT rate increase as of 1 January 2015 [Электронный ресурс] // Tom Вогес. Режим доступа: <http://ebiz.tax/luxembourg-vat-rate-increase-as-of-1-january-2015/#>
103. Luxembourg VAT – various changes due to take effect from 1 January 2015 [Электронный ресурс] // EY. Режим доступа: [http://www.ey.com/LU/en/Services/Tax/VAT--GST-and-Other-Sales-Taxes/Tax\\_alert\\_141211\\_Luxembourg\\_VAT\\_various\\_changes\\_due\\_to\\_take\\_effect\\_from\\_1\\_January\\_2015](http://www.ey.com/LU/en/Services/Tax/VAT--GST-and-Other-Sales-Taxes/Tax_alert_141211_Luxembourg_VAT_various_changes_due_to_take_effect_from_1_January_2015)
104. Tax obligations of employment income [Электронный ресурс] // Estonian Tax and Customs Board. Режим доступа: <http://www.emta.ee/?id=1758#kolmuks>
- 105. 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.**

**106. 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.**

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

**108. 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.**

**109. 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.**

**110. 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.**

**111. Соболь О.Н. Особенности налогообложения российских организаций, осуществляющих зарубежную деятельность / О.Н. Соболь // Международный научно-исследовательский журнал. – 2014. – № 10 (29). – С. 25 – 26.**

**112. 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.**

**113. 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. Соболев. – Пенза: Пензенский государственный университет, 2017. – С. 66 - 69.

114. Соболев 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. Соболев. – Пенза: Пензенский государственный университет, 2014. – С. 117-121.