

Налоговый учет при осуществлении операций заграничными подразделениями российских фирм

Tax Accounting When Carrying Out Operations by Foreign Divisions of Russian Firms

УДК 657.3

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-5-35-40

Ю.Ю. Кочинев, д-р экон. наук, профессор,
Высшая инженерно-экономическая школа,
ФГАОУ ВО «Санкт-Петербургский политехнический
университет Петра Великого»

e-mail: Kochinev@kafedrapik.ru

Н.В. Неелова, канд. экон. наук, доцент,
Высшая инженерно-экономическая школа,
ФГАОУ ВО «Санкт-Петербургский политехнический
университет Петра Великого»

e-mail: neelova_nv@spbstu.ru

О.Н. Соболев, ассистент, Высшая инженерно-
экономическая школа, ФГАОУ ВО «Санкт-Петербургский
политехнический университет Петра Великого»

e-mail: O-SOBA@yandex.ru

Yu.Yu. Kochinev, Doctor of Economic Sciences,
Professor, Graduate School of Industrial Economics,
Peter the Great St. Petersburg Polytechnic
University

e-mail: Kochinev@kafedrapik.ru

N.V. Neelova, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor, Graduate School of Industrial
Economics, Peter the Great St. Petersburg
Polytechnic University

e-mail: neelova_nv@spbstu.ru

O.N. Sobol, Assistant, Graduate school of industrial
economics, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic
University,

e-mail: O-SOBA@yandex.ru

Аннотация. В статье предложены и проиллюстрированы на примерах рекомендации по осуществлению налогового учета материальных расходов. Рассмотрен вопрос признания в налоговом учете внереализационного дохода или внереализационного расхода в виде курсовой разницы, возникающей в бухгалтерском балансе вследствие пересчета в рубли выраженных в иностранной валюте активов и обязательств заграничного подразделения.

Ключевые слова: деятельность за пределами Российской Федерации, пересчет выраженных в иностранной валюте активов и обязательств, курсовая разница, налоговый учет.

Abstract. In this paper, recommendations for the implementation of tax accounting of material costs are proposed and illustrated with examples. The issue of recognition of non-operating income or non-operating expenses in the form of exchange differences arising in the balance sheet as a result of translation into rubles of assets and liabilities of a foreign unit denominated in a foreign currency is considered.

Keywords: activities outside the Russian Federation, translation of assets and liabilities denominated in foreign currency, exchange rate difference, tax accounting.

В номере 10 журнала «Аудитор» за 2020 г. нами были рассмотрены вопросы бухгалтерского учета в функциональной валюте операций, осуществляемыми заграничными подразделениями российских организаций [1].

Напомним, что при ведении бухгалтерского учета заграничным подразделением в функциональной валюте (например, в евро), пересчет в рубли всех выраженных в этой валюте активов и обязательств заграничного подразделения на дату совершения операции не про-

изводится (производится только на отчетную дату для составления бухгалтерской отчетности организации). В связи с этим отдельно анализа требуют вопросы налогового учета операций, осуществляемых заграничными подразделениями российских организаций.

С одной стороны, заграничным подразделением должен быть организован налоговый учет операций с выраженными в иностранной валюте активами и обязательствами в силу требований статей 313 и 314 Налогового кодекса РФ (далее —

НК РФ) для формирования доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения. С другой стороны, налоговый учет активов и обязательств необходим в силу требований ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», которое с 1 января 2020 г. установило балансовый метод расчета временных разниц и отложенных налогов.

Организация налогового учета для формирования таких типичных для заграничного подразделения расходов, как материальные или амортизационные, затруднений не вызывает и может быть рассмотрена на примере материальных 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).

Информация о признании в налоговом учете материальных расходов может быть получена из регистров налогового учета, пример которых представлен в табл. 1.

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 39 730 (500 × 79,4600) руб., налоговая же стоимость запасов для формирования доходов и расходов, учитываемых для цели налогообложения, составит 37 903,8 руб.

Гораздо более проблемным является вопрос признания в налоговом учете курсовой разницы, имеющей место при осуществлении деятельности организацией за пределами Российской Федерации через свое заграничное подразделение.

Как было показано авторами данной статьи в работе [1], упомянутая разница возникает на отчетную дату в результате пересчета в рубли выраженных в функциональной валюте активов и обязательств заграничного подразделения, поскольку активы и обязательства на отчетную дату пересчитываются,

Таблица 1

Организация налогового учета материальных запасов и материальных расходов в заграничном подразделении

№ п/п	Дата, Курс	Содержание операции	Бухгалтерский учет в функциональной валюте, Eu	Регистры налогового учета, руб.		
				Поступление (выбытие) материальных запасов	Остаток материальных запасов	Материальные расходы
1	10.11. 20XX г. 75,8076	Приобретение материалов (10 ед. по 100 Eu)	Д 10 – К 60 – 1000 Eu	75 807,6 (10 ед. × 100 Eu × × 75,8076 руб./Eu)	75 807,6	—
3	20.12. 20XX г., 76,4720	Списание (передача в эксплуатацию) части материалов (5 ед.)	Д 26 – К 10 – 500 Eu	(37 903,8) (5 ед. × 7580,76 руб.)	37 903,8	37 903,8
4	31.12. 20XX г. 79,4600	Списание расходов на расчеты с головной организацией	Д 79 – К 26 – 500 Eu	—	—	—
5	31.12. 20XX г.	Передача материальных расходов головной организации	—	—	—	(37 903,8)

а внутрихозяйственные расчеты на счете 79 не пересчитываются. Указанная разница включается в качестве добавочного капитала в пассивы подразделения, замыкая тем самым его рублевый баланс. Регистром, на основе данных которого в баланс подразделения включается сумма, представляющая собой добавочный капитал, в данном случае является предложенная авторами [1] разработочная таблица пересчета.

Возникает вопрос: может ли курсовая разница, возникающая в бухгалтерском балансе вследствие пересчета в рубли выраженных в функциональной валюте активов и обязательств заграничного подразделения, быть признана в налоговом учете в качестве внереализационного дохода или внереализационного расхода?

Для ответа на этот вопрос рассмотрим нормы, установленные НК РФ в отношении курсовых разниц.

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.

Пункт 11 ст. 250 и пункт 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 Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ) определяет Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». 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, за-

платить деньги и т.д.) или конкретное действие не совершать. 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 под определения курсовых разниц согласно статьям 250, 265 НК РФ подходят 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).

В нашем же случае курсовая разница возникает не на счетах бухгалтерского учета подразделения, а в результате пересчета их остатков в другую денежную единицу (рубли) для включения в отчетность головной организации, поэтому вопрос признания подобной курсовой разницы в налоговом учете головной организации может оказаться спорным.

Следует отметить, что в рассматриваемом случае источником возникновения курсовых разниц (хотя они и не возникают на счетах бухгалтерского учета) являются все-таки счета учета денежных средств и средств в расчетах, подлежащие пересчету в рубли на отчетную дату для включения в отчетность организации.

Аргументы в пользу того, что рассматриваемая курсовая разница соответствует определениям курсовых разниц, которые дают статьи 250 и 265 НК РФ, могут быть подкреплены признанием этих курсовых разниц в регистрах 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 Еи. Эту операцию головная организация отражает в своем бухгалтерском учете:

Д 79 — К 52 — 10 000 Еи / 758 076 руб.

Налоговый учет курсовых разниц по операциям, совершаемым заграничным подразделением, приведен в табл. 2.

Налоговый учет курсовых разниц

№ п/п	Содержание операции	Дата, курс	Налоговый учет, руб.				Бухгалтерский учет, Eu
			Налоговые регистры активов и обязательств		Налоговые регистры доходов и расходов		
			Поступление денежных средств на валютном счете (выбытие)	Поступление материалов (выбытие)	(Поступление) выбытие обязательств	Вереализационные доходы	Вереализационные расходы
1	Остаток на начало периода		0	0	0	0	0
2	Поступление финансирования	10.11.20XX 75,8076	758 076				
3	Пересчет на конец месяца	30.11.20XX 75,8897	821			821	
4	Приобретение материалов	8.12.20XX 76,0770		152 154	(152 154)		
5	Частичная оплата	20.12.20XX 76,4720	(76 472)		76 472		
6	Пересчет денежных средств на дату совершения операции	20.12.20XX 76,4720	5823			5823	
7	Пересчет обязательств на дату совершения операции	20.12.20XX 76,4720			(790)		790
8	Пересчет денежных средств на конец месяца (отчетного периода)	31.12.20XX 79,4600	26 892			26 892	
9	Пересчет обязательств на конец месяца (отчетного периода)	31.12.20XX 79,4600			(2988)		2988
10	Остаток на конец периода		715 140	152 154	79 460	33 536	3778

На отчетную дату сальдо бухгалтерских счетов заграничного подразделения при учете в евро приведены в табл. 3.

В соответствии с концепцией, принятой в работе [1], активы и обязательства заграничного подразделения, выраженные в валюте, пересчитываются в рубли, как и установлено в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», по курсу на дату составления отчетности, а валютное сальдо по счету 79 — на дату совершения операций (на дату составления отчетности не пересчитывается).

Разность итогов дебетовых и кредитовых сальдо 36 524 (874 060 — 837 536) руб. относится на добавочный капитал.

Таким образом, курсовая 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 табл. 2, сумма положительных курсовых разниц, включаемых во внереализационные доходы, составит 33 536 (821 + 5823 + 26 892) руб., сумма отрицательных курсовых разниц, включаемых во внереализационные расходы, составит 3 778 (790 + 2988) руб.

Свернутое сальдо курсовых разниц составит, таким образом, 29 758 (33 536 — 3778) руб.

Как видно, разница, признанная в налоговом учете (29 758 руб.), отличается от разницы,

подлежащей отражению в бухгалтерском учете (36 524 руб.), на сумму 6766 (36 524 — 29 758) руб.

Из таблиц 2 и 3 следует, что данное отличие обусловлено разницей, возникающей при пересчете в бухгалтерском учете актива (материалов), не подлежащего пересчету в налоговом учете: $158\,920 - 152\,154 = 6766$ руб.

Как предусмотрено п. 24 ПБУ 18/02, налог на прибыль по операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль, также не включается в чистую прибыль, а относится на тот же источник, что и сама операция. В результате возникновения в налоговом учете облагаемого дохода в виде курсовой разницы в сумме 29 758 руб., отнесенной в бухгалтерском учете на счет 83, соответствующий текущий налог на прибыль отражается проводкой:

Д 83 — К 68 — 5952 (20% от 29 758) руб.

Разница же, возникающая при пересчете в бухгалтерском учете актива (материалов), не подлежащего пересчету в налоговом учете (6 766 руб.), представляет временную разницу между балансовой и налоговой стоимостью этого актива на отчетную дату и приводит к появлению в данном случае отложенного налогового обязательства, отражаемого проводкой:

Д 83 — К 77 — 1353 (20% от 6766) руб.

Это отложенное налоговое обязательство будет списываться в последующих отчетных периодах при выбытии материалов проводкой Д 77 — К 99, а при снижении их стоимости

Таблица 3

Пересчет сальдо бухгалтерских счетов заграничного подразделения

Бухгалтерские счета	Сальдо, Еу		Курс пересчета, руб./ Еу	Сальдо, руб.	
	Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
52	9000		79,4600	715 140	
10	2000		79,4600	158 920	
60		1000	79,4600		79 460
79		10 000	75,8076		758 076
Промежуточный итог	11 000	11 000	-	874 060	837 536
83 (балансирующая статья)	-	-	-		36 524
Итого	11 000	11 000	-	874 060	874 060

в результате курсовых разниц — проводкой Д 77 — К 83.

Таким образом, если заграничное подразделение ведет учет в функциональной валюте, то при этом в бухгалтерском учете подразделения курсовых разниц не возникает. 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, соот-

ветствует определениям курсовых разниц, которые дают статьи 250 и 265 НК РФ, могут быть подкреплены данными налогового учета с признанием курсовых разниц в регистрах налогового учета внереализационных доходов и расходов. В работе предложена методика подобного учета, осуществляемого в налоговых регистрах учета 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 формировании внереализационных доходов и расходов в виде курсовых разниц.

Литература

1. Кочинев Ю.Ю., Неелова Н.В., Соболев О.Н. Учет и аудит активов и обязательств, используемых при ведении деятельности за границей [Текст] / Ю.Ю.Кочинев, Н.В.Неелова, О.Н.Соболев // Аудитор. — 2020. — № 10. — С. 17–24.
2. Ложников И. Ведение учета при наличии представительства за рубежом [Электронный ресурс] // Финансовая газета. Региональный выпуск. — 2007. — № 24. URL: <http://fin-buh.ru/text/105090-1.html>.
3. Пронина Е.А. Если за рубежом открыто представительство [Электронный ресурс] / Е.А. Пронина // Главная книга. — 2009. — № 20. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/20291>.
4. Рябова Р.И. Обособленные подразделения [Электронный ресурс] // Экономико-правовой бюллетень. — 2011. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=161787>.
5. Чиркова Е.Ю. Учет в представительстве иностранной компании // Бухгалтерский учет. — 2011. — № 6. — С. 22–24.

САМОЗАНЯТЫМ МОГУТ РАЗРЕШИТЬ ВСЕ ВИДЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Как рассказала «Российская Газета», с подачи членов аппарата бизнес-омбудсмена Бориса Титова была озвучена идея снять ограничения на виды деятельности для самозанятых граждан и разрешить им платить страховые взносы. По мнению авторов идеи, такие изменения могли бы ускорить темпы выхода самозанятых граждан из «тени».

Пока что действующее законодательство запрещает получателям НПД отдельные виды деятельности (например, заниматься реализацией маркированных товаров, оказывать медицинские услуги, осуществлять перевозки). Однако, как следует из материалов подготовленного доклада президенту, количественного требования по верхнему лимиту доходов и качественного требования по отсутствию наемной рабочей силы для самозанятых — более чем достаточно. К тому же продажа косметических изделий через

интернет осуществляется многими и так без всякой регистрации в роли самозанятых, а после снятия ограничений на виды деятельности это уже станет незаконным — отмечает Марина Блудян, общественный омбудсмен по защите прав предпринимателей на особых налоговых режимах, чьи слова приводит «РГ».

Что касается второй части предложений по уплате страховых взносов в ФСС и ФОМС, то эти изменения должны добавить социальной защищенности этой категории российских граждан на случай временной нетрудоспособности или вынужденного отпуска.

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: 24 мая 2021 г.

Теги: Борис Титов, Марина Блудян, НПД, ФОМС.

