

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДОКУМЕНТООБОРОТА В ФИЛИАЛАХ

Российское предприятие открывает представительства (филиалы) в Белоруссии и Казахстане, и в связи с началом их функционирования возникают следующие вопросы.

1. Допустимо ли в каждой стране пользоваться услугами бухгалтерских аутсорсинговых компаний?
2. Необходимо ли одновременно вести регулярный бухгалтерский учет по двум стандартам — российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) и стандартам страны пребывания?
3. Обязаны ли представительства (филиалы) представлять оригиналы первичных документов и (или) их копий?
4. Нужно ли переводить на русский язык первичные документы и регистры учета?

Решать поставленные вопросы следует, руководствуясь требованиями национального законодательства о бухгалтерском учете, а именно:

- Законом РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон РФ);
- Законом Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее — Закон РБ);
- Законом Республики Казахстан от 28 февраля 2007 г. № 234-З «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (далее — Закон РК), а также требованиями налогового законодательства РФ (частично), разъяснениями ФНС России и Минфина России, доступной арбитражной практикой по аналогичным делам.

Услуги бухгалтерских аутсорсинговых компаний — аутсорсеров. В Законе РБ (ст. 6) указано, что руководитель организации вправе в зависимости от объема учетной работы:

- создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, специалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем;
- вести учет лично в случаях, предусмотренных настоящим Законом или иными законодательными актами Республики Беларусь.

Аналогичная норма содержится и в ст. 8 Закона РК. Таким образом, администрация российского предприятия избавлена от необходимости держать штат собственной бухгалтерии в обеих странах, так как может воспользоваться услугами специализированной организации.

Выбирая партнера — обслуживающую организацию, руководитель российского предприятия должен учитывать требования Международных стандартов аудита, а именно МСА 402 «Аудит организаций, использующих услуги обслуживающих организаций» (*Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations*). Данным стандартом, в свою очередь, перед аудитором ставятся следующие задачи:

- аудитор должен выяснить, какое влияние обслуживающая организация оказывает на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента, чтобы определить риск существенного искажения отчетности, разработать и выполнить аудиторские процедуры по выявленным рискам;
- аудитор обязан определить значимость деятельности обслуживающей организации для клиента и аудита;
- аудитор, который приходит к заключению, что деятельность обслуживающей организации значима для субъекта и аудита, должен получить достаточные сведения, чтобы иметь представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля обслуживающей организации, выявить и определить риск существенного искажения, а также процедуры в соответствии с оцененными рисками.

Одновременно аудитору следует изучить и оценить (в отношении связки «аудируемое лицо — обслуживающая организация»):

- характер предоставляемых услуг;
- условия договора и характер отношений между клиентом и обслуживающей организацией;
- степень, в которой внутренний контроль обслуживающей организации увязан с внутренним контролем клиента;
- финансовые возможности и мощности обслуживающей организации, включая вероятное воздействие банкротства обслуживающей организации на клиента;

▪ информацию о применяемых обслуживающей организацией методах ИТ-контроля.

Также аудитор обязан выяснить, как внутренний контроль клиента учитывает деятельность обслуживающей организации, в частности в отношении тех транзакций, которые обслуживает данная организация; и как клиент выявляет риски, связанные с обслуживающей организацией, и управляет ими.

Аудитор клиента, который использует отчет аудитора обслуживающей организации, должен проанализировать, целесообразно ли сделать запросы относительно профессиональной компетентности аудитора в контексте конкретного выполняемого им поручения, а также рассмотреть характер и содержание самого заключения. Еще аудитору нужно проанализировать объем работ, выполненных аудитором обслуживающей организации, оценить пригодность и надлежащий характер составленных им отчетов.

Иными словами, выбирая обслуживающую организацию, руководителю российского предприятия стоит не только уделить внимание ценовым предложениям, но и получить уверенность в том, что обслуживающая организация сможет удовлетворять требованиям МСА.

Одновременное ведение бухгалтерского учета по двум стандартам. Сфера действия законодательства о бухгалтерском учете страны пребывания указана непосредственно в перечисленных ранее нормативных актах.

Страна	Норма Закона
Российская Федерация	Настоящий Закон распространяется на все организации, находящиеся на территории РФ, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами РФ (ст. 4 Закона РФ)
Республика Беларусь	Представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Республики Беларусь, могут формировать свою учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения этих организаций, если эти правила не противоречат международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности, а также законодательству Республики Беларусь (ст. 1 и 6 Закона РБ)
Республика Казахстан	Действие настоящего Закона распространяется на индивидуальных предпринимателей; юридические лица, филиалы и представительства иностранных юридических лиц, зарегистрированные на территории Республики Казахстан в соответствии с законодательством Республики Казахстан (ст. 2 Закона РК)

Таким образом, российское предприятие обязано организовать ведение бухгалтерского учета и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности в России, Белоруссии и Казахстане по правилам страны пребывания в силу прямой нормы соответствующего Закона.

Однако следует иметь в виду, что представительства (филиалы) могут быть выделены на отдельный баланс. Это внутренний вопрос организации, который решается исходя из специфики ее деятельности (см., в частности, письмо УМНС России по г. Москве от 9 июня 2004 г. № 23-10/1/38453). Под отдельным балансом в соответствии с письмом Минфина России от 29 марта 2004 г. № 04-05-06/27 понимается «конкретный перечень показателей для формирования отдельного баланса подразделения организации и отражения имущественного и финансового положения подразделения на отчетную дату». Этот перечень организация определяет самостоятельно.

Таким образом, если по решению головной организации представительство (филиал) выделяется на отдельный баланс, учет в таком представительстве (филиале) должен быть обособлен от учета головной организации. Значит, в этом случае имущество, переданное представительству (филиалу), обособляется от другого имущества организации, а учет всех операций, совершаемых представительством (филиалом), ведется привлеченной организацией-аутсорсером.

Обратите внимание: представительство (филиал), выделенное на отдельный баланс, должно применять в своей деятельности способы ведения бухгалтерского учета в соответствии с единой учетной политикой организации, утвержденной в установленном порядке приказом руководителя. Данное требование установлено в п. 10 ПБУ 1/98¹. Это позволит обеспечить единый подход к ведению бухгалтерского учета в целом по организации.

В отношении взаимодействия головного офиса и представительств (филиалов) необходимо отметить, что в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций² для обобщения информации о всех видах расчетов между головной организацией и представительствами (филиалами), выделенными на отдельный баланс, применяется счет 79 «Внутрихозяйственные расходы». В срок, установленный учетной политикой организации, представительства (филиалы) представляют в головную организацию отдельный баланс, показатели которого включаются в бухгалтерскую отчетность

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 утверждено приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н.

² Утверждена приказом Минфина России от 31 октября 2001 г. № 94н.

головной организации. Таким образом, отдельный баланс представительств (филиалов) является внутренней отчетностью, которая подлежит включению в общую (сводную) отчетность.

Итак, по хозяйственным операциям, совершаемым в своих представительствах (филиалах), расположенных в Белоруссии и Казахстане, российское предприятие обязано обеспечить организацию бухгалтерского учета и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности и по правилам Белоруссии и Казахстана, и по правилам Российской Федерации. Если принято решение, чтобы этим занимались обслуживающие организации непосредственно в Белоруссии и Казахстане, то руководитель российского предприятия должен проинформировать их о тех аспектах (положениях) учетной политики, которые имеют отношение к деятельности указанных представительств, и передать им схемы бухгалтерских проводок по типовым хозяйственным операциям с рабочими инструкциями.

Бухгалтерский учет по правилам РСБУ следует организовать в представительствах начиная с момента их деятельности в соответствующем государстве и вести непрерывно до момента ликвидации представительства. Все бухгалтерские записи (учетные регистры), подготовленные по правилам РСБУ, необходимо регулярно передавать из представительств в головной офис для включения их в единую базу бухгалтерского учета. Регулярный бухгалтерский учет хозяйственных операций, имеющих отношение к представительствам, может быть организован непосредственно в головном офисе на основании первичных документов, полученных из представительств.

Представление оригиналов первичных документов и (или) их копий.

Необходимость представлять из представительств (филиалов) в головной офис российского предприятия оригиналы первичных документов и (или) их копии обусловлена прежде всего требованиями налогового законодательства РФ. Ведь при проведении контрольных мероприятий по вопросу правильности исчисления и уплаты в бюджет налогов и сборов налоговым органом могут быть истребованы у налогоплательщика любые документы, подтверждающие обоснованность исчисления налогов и сборов. Инспекции вправе получать от организаций справки, документы и их копии, касающиеся хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходимые для правильного налогообложения (п. 3 ст. 7 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», ст. 87 Налогового кодекса РФ).

В частности, УФНС России по г. Москве письмом от 17 мая 2005 г. № 19-11/35344 разъясняет следующее:

- в силу ст. 88 НК РФ камеральная проверка проводится по местонахождению налогового органа на основе деклараций и документов, представленных организацией, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа;

- в соответствии со ст. 87 НК РФ, если при проведении камеральных и выездных проверок у налоговых органов возникает необходимость получить информацию о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, инспекторы могут истребовать у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка).

Перевод на русский язык первичных документов и регистров учета. Согласно п. 1 ст. 16 Закона РСФСР от 25 октября 1991 г. № 1807-1 «О языках народов Российской Федерации» на территории РФ официальное делопроизводство в государственных органах, организациях, на предприятиях и в учреждениях ведется на русском языке как государственном языке РФ.

В соответствии с п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации³ имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности документируются, а регистры бухгалтерского учета и отчетности ведутся *на русском языке*. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык. Документы, которые организация самостоятельно перевела на русский язык и которые заверены руководителем без нотариального удостоверения, имеют законную силу и могут быть приняты к учету.

В заключение еще раз отметим:

- российское предприятие обязано организовать ведение бухгалтерского учета и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности в Белоруссии и Казахстане по правилам Белоруссии и Казахстана;

- также в представительствах за рубежом должен быть организован бухгалтерский учет в соответствии с требованиями РСБУ начиная с момента создания представительства (филиала);

³ Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.
©ФБК, Департамент бухгалтерского консалтинга, 2008 г.

- для организации регулярного бухгалтерского учета предприятие имеет право привлечь в Белоруссии и Казахстане специализированную организацию;
- оригиналы или заверенные копии первичных документов представительств (филиалов), а также учетные регистры должны регулярно передаваться в головной офис российского предприятия с переводом на русский язык.