

**ФИНАНСОВАЯ АКАДЕМИЯ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

На правах рукописи

Индекс ББК: 65.052
В43

ВИКТОРОВ ПАВЕЛ ПЕТРОВИЧ

**ОСОБЕННОСТИ АУДИТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ
ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация

на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Научный руководитель

кандидат экономических

наук, профессор

Пирожкова Н. А.

Москва

2002

Содержание

Введение	3
Глава 1. Обособленные подразделения иностранных юридических лиц как особые субъекты подготовки и аудита финансовой отчетности	
1.1. Регулирование деятельности обособленных подразделений иностранных юридических лиц в России	15
1.2. Особенности требований к финансовой отчетности, бухгалтерскому и налоговому учету.....	25
1.3. Правовое регулирование и информационное обеспечение аудита обособленных подразделений иностранных юридических лиц.....	39
Глава 2. Особенности расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений иностранных юридических лиц	
2.1. Налоговые обязательства иностранных юридических лиц как особые элементы финансовой отчетности и объекты аудита.....	49
2.2. Особенности расчета и раскрытия в финансовой отчетности обязательств по налогу на прибыль.....	63
2.3. Особенности расчета и раскрытия в финансовой отчетности обязательств по налогу на имущество и налогу на добавленную стоимость	83
Глава 3. Методика аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц	
3.1. Структура аудиторского файла. Элементы методики аудита сегмента налоговых обязательств.....	90
3.2. Предварительный этап аудита, оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля	98
3.3. Планирование аудита налоговых обязательств.....	110
3.4. Проведение аудиторских процедур по существу. Программа аудита.....	115
3.5. Реестр наиболее часто встречающихся ошибок.....	129
Заключение	132
Литература	142
Приложения.....	155

Введение

В соответствии с разработанной и реализуемой Правительством РФ программой социально-экономического развития, одним из ключевых факторов обеспечения устойчивого развития российской экономики является увеличение частных, в том числе прямых иностранных инвестиций в российскую экономику. Благодаря развитию российского законодательства и внесению изменений в Закон об иностранных инвестициях, все большее количество иностранных компаний при выходе на российские рынки выбирает не создание дочерних компаний, а самостоятельное присутствие через создание филиалов и представительств иностранных юридических лиц (далее ИЮЛ). Поскольку эта тенденция свойственна практически всем сегментам бизнеса, именно обособленные подразделения ИЮЛ являются в последнее время наиболее широкораспространенной формой осуществления прямых иностранных инвестиций.

Для иностранных инвесторов осуществление дополнительных капиталовложений в российскую экономику является серьезным и ответственным решением. Деятельность в недостаточно знакомой российской экономической среде может принести не только прибыль, но и убытки. Поэтому не удивляет желание иностранных инвесторов управлять объектами инвестиций, осуществлять за ними контроль, оценивать достигнутые результаты и планировать деятельность. Это требует соответствующей информационной базы, как основы для принятия управленческих решений.

Удовлетворение информационных потребностей иностранных инвесторов является неотъемлемым условием для роста объема иностранных инвестиций в российскую экономику. Общепринятой практикой удовлетворения информационных потребностей является, прежде всего, финансовая отчетность. Для принятия экономических решений в отношении российских обособленных подразделений ИЮЛ необходима финансовая отчетность, отвечающая требованиям понятности, уместности, надежности и сопоставимости¹.

С точки зрения иностранных инвесторов составляемые обособленными подразделениями

¹ IAS Framework, Statement of Financial Accounting Concepts

ИЮЛ налоговые декларации по налогу на прибыль иностранной организации, а также годовой отчет о деятельности в РФ этим требованиям не отвечают, т.к. ориентированы на очень узкий спектр пользователей, т.е. исключительно на налоговые органы. Закон №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» также не требует от обособленных подразделений ИЮЛ готовить финансовую отчетность.

Поэтому особую важность в обеспечении удовлетворения информационных потребностей иностранных инвесторов играют законодательные акты страны регистрации ИЮЛ. Например, составлять финансовую отчетность в Великобритании требует Закон о деятельности компаний 1989 года, в США - Законы о ценных бумагах и их обращении, в Нидерландах - Закон о бухгалтерском учете и отчетности 1970 года. Обособленные подразделения ИЮЛ, действующие в РФ, как правило, применяют Международные стандарты финансовой отчетности (далее МСФО) или Общепринятые правила бухгалтерского учета США (далее US GAAP), что соответствует Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Специфика регулирования деятельности обособленных подразделений ИЮЛ в РФ, а также особенности МСФО и US GAAP обуславливают в отношении их финансовой отчетности высокий внутрихозяйственный риск и риск средств контроля. Поэтому пользователи финансовой отчетности остро ощущают потребность в аудиторских услугах, обеспечивающих достоверность финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

В то же время, российской общественностью проблема достоверности финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ недостаточно осознанна. Многие специалисты в области аудита и сейчас продолжают рассматривать в качестве главного и практически единственного пользователя финансовой информации налоговые органы. Поскольку обособленные подразделения ИЮЛ предоставляют российским налоговым органам лишь налоговые декларации и отчет о деятельности, то, согласно широкораспространенной в настоящее время точке зрения, цель аудита обособленных подразделений ИЮЛ состоит в том, чтобы установить степень достоверности *налоговой отчетности* обособленных подразделений ИЮЛ.

Рассматривание в качестве объекта аудита *налоговой отчетности* фактически означает,

что *финансовая отчетность* обособленных подразделений ИЮЛ игнорируется, информационные потребности иностранных заинтересованных пользователей остаются без внимания, а прозрачность осуществляемых в России операций ухудшается. При таком подходе аудиторская деятельность своего главного назначения – обеспечения достоверности *финансовой отчетности* не выполняет.

Все вышесказанное свидетельствует о еще более насущной необходимости аудиторских услуг, ориентированных не на *налоговую*, а на *финансовую* отчетность и повышающих степень достоверности финансовой отчетности, как обособленных подразделений ИЮЛ, так ИЮЛ в целом.

Особенности аудита финансовой отчетности ИЮЛ основываются на особенностях критериев, установленных для финансовой отчетности ИЮЛ и для ее элементов. Элементами финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, максимально подверженными искажениям, являются статьи налоговых активов и обязательств в бухгалтерском балансе, налоговых расходов в отчете о прибылях и убытках, а также информация, раскрываемая в соответствии с МСФО и US GAAP в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности. Налоговые статьи финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ являются *специфическими объектами аудита*. Это объясняется несколькими причинами:

Во-первых, налоговые активы и обязательства, как элементы финансовой отчетности, в отличие от любых других видов активов или обязательств, предполагают *многоступенчатую и опосредованную* систему учета налогооблагаемой базы, расчета налоговых обязательств, их отражения на счетах бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности. Каждая стадия формирования, учета и раскрытия налоговых обязательств является необходимой и неизбежной. Результат каждой стадии используется на последующих стадиях. На каждом из перечисленных этапов существует риск искажений. Ошибка, допущенная на любом из первых четырех этапов, неизбежно исказит сумму налоговых обязательств, раскрываемую в бухгалтерском балансе, и сумму налогового расхода в отчете о прибылях и убытках. Эффект ошибок, допущенных одновременно на нескольких этапах расчета и раскрытия налоговых обязательств, еще более значителен. Внутрихозяйственный риск в отношении налоговых

обязательств повышен. Многоэтапность расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности ведет к изначально высокому риску их искажения, как объекта аудита.

Во-вторых, особенность налоговых обязательств, как объекта аудита, также состоит в том, что, в отличие от других видов активов и обязательств, расчет налоговых обязательств и активов является обязанностью исключительно налогоплательщика. Из-за сложности их расчета у налогоплательщика отсутствует возможность без проведения налоговой проверки получить от контрагента – налоговых органов подтверждение о сумме встречной задолженности. Обычная сверка задолженности, как с другими контрагентами, в отношении налоговых обязательств практически невозможна. Поэтому риски контроля и необнаружения в отношении налоговых обязательств также высоки. Изначально высокий риск искажения налоговых обязательств значительно возрастает.

В-третьих, у обособленных подразделений ИЮЛ существуют особенности некоторых из этапов исчисления налога на прибыль, налога на имущество, а также налога на добавленную стоимость в сравнении с российскими юридическими лицами. Практика показывает, что эти особенности малоизвестны, как среди представителей бухгалтерской профессии, так и среди внутренних и внешних аудиторов. На этих особенных этапах исчисления налоговых обязательств продолжают возрастать внутрихозяйственный, контрольный риски и риск необнаружения. Это также усиливает риск искажения налоговых обязательств.

В-четвертых, особенностью налоговых обязательств, как объекта аудита, в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, являются также требования по раскрытию не только текущих, но и отложенных налоговых активов и обязательств. Соответственно, внутрихозяйственный, контрольный риски и риск необнаружения высоки и на этапе раскрытия отложенных налоговых активов и обязательств в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP. Риск искажения налоговых обязательств, расходов и активов в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP максимально высок.

Поэтому подтвердить суммы налоговых обязательств всегда несопоставимо сложнее, чем

сумму любой другой статьи финансовой отчетности. На наш взгляд, наибольший вклад в многократное возрастание риска искажения налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ оказывают два последних фактора, а именно особенности исчисления налога на прибыль, налога на имущество, а также НДС в сравнении с российскими юридическими лицами и требований по раскрытию не только текущих, но и отложенных налоговых активов и обязательств в соответствии со стандартами МСФО и US GAAP.

Поэтому аудиторским компаниям, осуществляющим аудит финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, при планировании и осуществлении аудиторских процедур по сегменту налоговых обязательств жизненно важно учесть влияние этих факторов. В противном случае незамеченные искажения финансовой отчетности могут оказаться существенными, и мнение о ее достоверности не будет соответствовать действительности.

Следовательно, на данный момент остро стоит задача выявления особенностей, присущих налоговым обязательствам обособленных подразделений ИЮЛ, как элементам финансовой отчетности, и в частности особенностей раскрытия налоговых обязательств, предусмотренных стандартами финансовой отчетности МСФО и US GAAP, особенностей расчета налоговых обязательств ИЮЛ, предусмотренных налоговым законодательством и разработке на этой основе Методики аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ.

Изучая проработанность выбранной темы, автор провел сравнительный анализ научных исследований по проблемам обособленных подразделений ИЮЛ. В результате было выявлено, что большинство исследований в прошлом ограничивалось общими вопросами налогообложения прибыли и доходов ИЮЛ и до конца не раскрыло специфики расчета налоговых обязательств обособленными подразделениями ИЮЛ в РФ.

В направлении аудита обособленных подразделений ИЮЛ нашему исследованию предшествовал ряд работ, в частности диссертация "Аудит представительств иностранных юридических лиц в РФ", подготовленная в Финансовой академии Л. А. Дроздовой, ориентированная в основном на представительства ИЮЛ и подтверждение их налоговой

отчетности, причем, только по налогу на прибыль.

В диссертационной работе избран иной аспект рассмотрения проблемы, а именно: в спектр исследования были включены не только небольшие представительства ИЮЛ, но и вовлеченные в коммерческую деятельность филиалы многонациональных корпораций, акцент сделан не на налоговую, а на финансовую отчетность. Налоговые обязательства рассматриваются в исследовании как элементы финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, наиболее подверженные искажениям. Помимо налога на прибыль в спектр исследования вошли также налог на имущество и НДС. По нашему мнению, такой подход обеспечивает большую степень удовлетворения интересов иностранных пользователей финансовой отчетности.

Необходимость формирования целостного, научно-обоснованного подхода к аудиту налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ, учитывающего современные особенности расчета налоговых обязательств и их раскрытия в финансовой отчетности, предопределила необходимость создания Методики аудита налоговых обязательств.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке методики аудиторской проверки сегмента аудита налоговых обязательств с учетом организационно-правовых и экономических особенностей хозяйственной деятельности филиалов и представительств иностранных юридических лиц.

Достижение цели диссертации потребовало решения следующих задач:

- 1) оценить правовые и организационные особенности функционирования обособленных подразделений ИЮЛ на территории России, специфику налогового законодательства применительно к этим субъектам хозяйствования и их влияние на содержание аудита и проведение аудиторских процедур;
- 2) выявить требования, предъявляемые к обособленным подразделениям ИЮЛ в отношении бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- 3) провести сравнительный анализ российских нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность, международных стандартов аудита (далее МСА) и общепринятых стандартов аудита США (далее US GAAS) в отношении особенностей регулирования и информационного обеспечения аудита финансовой отчетности

обособленных подразделений ИЮЛ;

- 4) разработать критерии и методологические принципы аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ по сегменту «Налоговые обязательства»;
- 5) выявить зоны повышенного риска искажения налоговых статей финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ;
- 6) исследовать особенности раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности, составляемой в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и общепринятыми стандартами бухгалтерского учета США (US GAAP);
- 7) разработать методику аудиторской проверки налоговых обязательств, адекватную специфике расчета и раскрытия налоговых обязательств обособленными подразделениями ИЮЛ.

Предметом исследования является процесс аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, находящихся в России, по сегменту налоговых обязательств.

Объектом исследования явилась финансово-хозяйственная деятельность филиалов и представительств иностранных юридических лиц, находящихся в России.

В качестве методологической основы исследования использовался диалектический метод познания, главной особенностью которого является системный и комплексный подход к изучаемому явлению.

Теоретической основой проведенного исследования послужили научные работы ведущих российских ученых в области бухгалтерского учета, аудита, теории и практики налогообложения в России и за рубежом: Грязновой А.Г., Дмитриева В.Н., Дроздовой Л.А., Камышникова Г.А., Петрова Б.В., Подольского В.И., Скачкова Н.Г., Шнейдмана Л.З. и др. Наряду с отечественными литературными источниками, были использованы труды следующих зарубежных специалистов в области аудита: Аренса Э.А., Гая Д.М., Дефлиза Ф.Л., Дженника Г.Р., Кармихаеля Д.Р., Лоббека Дж.К., О'Рейли В.М., Хирша М.Б. и др., зарубежных специалистов в области МСФО и US GAAP: Адлера Дж., Будака С.В., Вильямса Дж., Дилани П.Р., Наха Р., Мирзы А.А., Эпштейна Б. Дж., Форана М. и других. Всего 169 литературных источников, из них 15 на английском языке.

Нормативной и правовой основой диссертации явились законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, включая международное налогообложение и налогообложение иностранных юридических лиц, положения МСФО и US GAAP, MCA и US GAAS, нормативные акты, инструкции, письма, разъяснения, консультации Министерства финансов РФ, Министерства РФ по налогам и сборам, Управления МНС по г. Москве. Фактологической основой диссертации являлись данные о клиентах международных аудиторско - консультационных компаний ЗАО «Куперс энд Лайбранд» и ЗАО «Вета-Мазар».

В работе применялись разнообразные методы научного исследования: наблюдение, обобщение и синтез, метод сравнения.

Работа выполнена в рамках пункта 2.4 «Методология разработки программ аудита и плана проверок» специальности раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Научная новизна диссертационной работы заключается в том, что:

- 1) выявлены и обоснованы организационно-правовые и экономические особенности деятельности обособленных подразделений ИЮЛ, оказывающие влияние на их налогообложение, а также на содержание аудита и проведение аудиторских процедур;
- 2) сформулированы требования в отношении бухгалтерского учета и финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ;
- 3) обоснованы особенности регулирования и информационного обеспечения аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ на основе сравнительного анализа российских нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность, с MCA и US GAAS;
- 4) выявлены зоны повышенного риска искажений налоговых статей финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, в частности особенности расчета налога на прибыль, налога на имущество и НДС в сравнении с российскими юридическими лицами, а также особенности раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности в соответствии с МСФО и US GAAP;
- 5) обоснована специфика раскрытия в финансовой отчетности, составляемой в

соответствии с МСФО и US GAAP, отложенных обязательств по налогу на прибыль и налога на имущество в отношении товаров и имущества для перепродажи;

- б) предложены критерии и методологические принципы аудита сегмента «Налоговые обязательства» финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, исходя из специфики налоговых обязательств, как объекта аудита;
- 7) разработана методика аудиторской проверки обособленных подразделений ИЮЛ по сегменту «Налоговые обязательства», адекватная особенностям расчета и раскрытия налоговых обязательств финансовой отчетности.

Основные положения, рекомендации и выводы диссертационного исследования ориентированы на их практическое использование работниками аудиторско-консалтинговых фирм при аудите финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ и осуществлении консультирования по смежным вопросам, работниками финансовых служб обособленных подразделений ИЮЛ при расчете и ведении бухгалтерского учета налоговых обязательств и составлении финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

Самостоятельную практическую значимость имеют рекомендованные в методике объекты аудита, источники получения информации, предложенные принципы и разработанные этапы проверки, контрольные тесты для проведения типовых опросов на этапе получения информации о клиенте и для оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля, конкретные аудиторские процедуры по существу, а также принципы их планирования на этапе разработки программы проведения проверок и реестр типовых нарушений.

Результаты, рекомендации и предложения, вытекающие из диссертационного исследования, а также методика аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ внедрены и успешно используются в практической деятельности Отдела аудита финансовой отчетности и консалтинга, Отдела услуг по ведению бухгалтерского учета аудиторской фирмы ЗАО «Вета-Мазар». В частности, прошли апробацию рекомендованные аудиторские процедуры по контролю за правильностью определения обособленными подразделениями иностранных юридических лиц налогового статуса, налоговой базы, корректностью расчета налоговых обязательств, отражения их на счетах бухгалтерского учета

и раскрытия в финансовой отчетности обособленных подразделений.

Научное исследование выполнено в рамках НИР Финансовой Академии, проводимых в соответствии с Единым заказ-нарядом на тему «Проблемы перехода России к рынку» (проект № 1.1.96 Ф).

Основные положения диссертации нашли отражение в 5 авторских публикациях общим объемом 3,7 п.л., в том числе в таких статьях, как: «Особенности налогообложения прибыли и доходов обособленных подразделений иностранных юридических лиц» и «Особенности исчисления и уплаты налога на имущество обособленными подразделениями иностранных юридических лиц» в журнале «Консультант Бухгалтера», «Филиалы и представительства иностранных юридических лиц как привлекательные формы организации бизнеса в РФ» в «Газете деловых предложений», «Отложенные налоговые активы и обязательства в соответствии с МСФО и US GAAP» в журнале «Бухгалтерский учет», «Особенности аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц» в журнале «Все для бухгалтера».

Состав изучаемых проблем, характер и направленность выполненного исследования обусловили структуру диссертационной работы, которая включает введение, три главы и заключение. Работа содержит аналитические таблицы, рисунки, схемы, список использованной литературы и приложения.

В *первой главе* диссертационной работы исследуется понятие обособленного подразделения ИЮЛ, его отличие от других субъектов, особенности регулирования их деятельности в сфере гражданского законодательства, таможенного и валютного регулирования. Рассматриваются требования, предъявляемые к обособленным подразделениям ИЮЛ по ведению бухгалтерского и налогового учета, подготовки финансовой отчетности. Проводится анализ особенностей правового регулирования и информационного обеспечения аудита обособленных подразделений ИЮЛ. Проведенное исследование явилось необходимой предпосылкой, позволяющей определить особенности, присущие аудиту обособленных подразделений ИЮЛ.

Во *второй главе* раскрывается суть налоговых обязательств, как одного из элементов финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ и специфического объекта

аудита. Для каждого из этапов: определения налогового статуса, учета и определения налоговой базы, расчета налога, отражения обязательства на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности обособленных подразделений выявляются особенности в сравнении с российскими юридическими лицами в отношении налога на прибыль, налога на имущество и НДС. Подробно рассмотрены особенности раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности в соответствии с МСФО и US GAAP.

В *третьей главе* излагается разработанная автором Методика сегмента аудита - налоговых обязательств в составе аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Методика рассматривает этапы аудиторской проверки, объект аудита, регулирующие и нормативные документы, принципы аудита особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Рассматривается перечень аудиторских процедур, источники получения аудиторских доказательств, принципы сбора информации, основные принципы планирования на этапе разработки программы и реестр наиболее часто встречающихся ошибок.

Наконец, в *заключительной части* диссертационной работы обобщены основные выводы и результаты диссертационного исследования. Охарактеризованы главные особенности регулирования деятельности обособленных подразделений ИЮЛ, требований к финансовой отчетности и бухгалтерскому учету ИЮЛ. Кратко описаны основные элементы Методики аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ.

В список использованной при написании работы литературы входят официальные документы, регулирующие деятельность обособленных подразделений ИЮЛ в России, в частности, законодательство об иностранных инвестициях, нормативные документы по бухгалтерскому учету, Закон об аудиторской деятельности и аудиторские стандарты, российское законодательство о налогах и сборах, таможенное законодательство, а также книги по проблемам стандартов финансовой отчетности МСФО и US GAAP, аудита в соответствии со стандартами аудита MCA и US GAAS, периодическая литература по вопросам деятельности и налогообложения обособленных подразделений ИЮЛ.

В приложениях к диссертационной работе приводятся примеры бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО и US GAAP, примеры разделов

учетной политики и пояснительных примечаний к финансовой отчетности, относящихся к отложенным налогам, непосредственно сами требования к раскрытию информации об отложенных налогах в соответствии с МСФО-12 «Налоги на прибыль» (ред. 2000 г.) и SFAS-109 «Учет налогов на прибыль», иллюстрационные и сравнительные таблицы: сопоставление определения понятия «постоянного представительства» в Налоговом Кодексе РФ и модельной конвенции Организации Экономического Сотрудничества и Развития, особенности вычитаемости расходов обособленных подразделений ИЮЛ в соответствии с Протоколами к международным соглашениям об избежании двойного налогообложения, определение места реализации работ и услуг для целей НДС, а также регулирующие и нормативные документы, как составляющая информационного обеспечения аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ.

Таким образом, опираясь в диссертационной работе на имеющиеся нормативные и литературные источники, а также на практические материалы осуществляется достижение поставленных целей и задач.

Глава 1. Обособленные подразделения иностранных юридических лиц как особые субъекты подготовки и аудита финансовой отчетности

1.1. Регулирование деятельности обособленных подразделений иностранных юридических лиц в России

Под «иностранными юридическими лицами» (ИЮЛ) мы понимаем юридические лица, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств. Иностранные юридические лица представляют из себя совокупность, включающую головной офис в стране регистрации и филиалы и представительства, которые могут находиться в различных странах мира.

Российским законодательством правоспособность ИЮЛ определяется на основе статьи 1202 «Личный закон юридического лица» Части третьей Гражданского кодекса РФ (18), а именно по праву страны, где юридическое лицо учреждено.

ИЮЛ, также как и российские юридические лица (далее РЮЛ) действуют на основании учредительных документов. Учредительные документы ИЮЛ определяются в соответствии с законодательством иностранного государства. Так, учредительными документами Корпорации США (US Corporation) являются устав (Articles of Association) и регламент (By-Laws) (86, с. 156). Учредительными документами корпораций в Соединенном королевстве являются меморандум об ассоциации (Memorandum of Association) и устав (Articles of Association) (86, с. 156). Состав учредительных документов, установленных в законодательстве других государств, может незначительно варьировать. Однако, в большинстве случаев учредительные документы включают устав. Регистрация в большинстве случаев подтверждается отдельным документом - свидетельством о регистрации (об инкорпорировании) или выпиской из торгового реестра.

Президиум Высшего арбитражного суда РФ указал (16): «Юридический статус иностранного лица подтверждается выпиской из торгового реестра страны происхождения или иного эквивалентного доказательства юридического статуса иностранного лица в соответствии с законодательством страны его места нахождения или постоянного местожительства, гражданства и подтверждается документами, выданными компетентными

органами страны места нахождения». Так, в соответствии с законодательством США и Соединенного королевства, юридические лица считаются юридически действующими после выдачи свидетельства об инкорпорировании (Certificate of Incorporation) (86, с. 156). Для того, чтобы учредительные документы, свидетельство о регистрации (инкорпорации) или выписка из торгового реестра имели юридическую силу на территории РФ, они должны быть либо легализованы дипломатическими или консульскими службами Российской Федерации в том иностранном государстве, где документы изготовлены, либо содержать проставленный в стране выдачи апостиль. Легализованные или апостилированные учредительные документы, свидетельство о регистрации (инкорпорации) или выписка из торгового реестра должны сопровождаться нотариально заверенным на русский язык переводом.

Российское законодательство допускает любые сделки с участием РЮЛ и ИЮЛ, не запрещенные законом. ИЮЛ не могут осуществлять внешнеэкономических операций с сырьем, материалами, научно - технической информацией, работами и услугами, которые могут быть использованы при создании оружия массового поражения, а также иных видов вооружения и военной техники. Для ИЮЛ также ограничены доступ к использованию живых ресурсов континентального шельфа Российской Федерации и осуществление архитектурной деятельности. ИЮЛ не в праве заниматься страховой деятельностью. За исключением подобных законодательно ограниченных для ИЮЛ видов деятельности ИЮЛ могут осуществлять в РФ любую деятельность.

Как показывает практика, осуществление иностранными юридическими лицами деятельности в РФ требует создания в РФ обособленного подразделения ИЮЛ. В соответствии со статьей 2 ГК РФ (3), если иное не предусмотрено федеральным законом, то к отношениям с ИЮЛ могут применяться нормы гражданского законодательства РФ.

Поэтому, при определении сущности обособленных подразделений ИЮЛ и возможных форм обособленных подразделений ИЮЛ в Российской Федерации, необходимо опираться на Гражданский Кодекс РФ.

В соответствии с Гражданским Кодексом РФ (3), обособленным подразделением юридического лица является подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения. В соответствии со статьей 54 ГК РФ, место нахождения юридического лица

определяется местом его государственной регистрации, если в соответствии с законом в учредительных документах юридического лица не установлено иное.

В соответствии с Гражданским Кодексом, обособленные подразделения ИЮЛ не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их ИЮЛ и действуют на основании утвержденных им положений.

Руководители обособленных подразделений назначаются ИЮЛ и действуют на основании доверенностей. Обособленные подразделения должны быть указаны в учредительных документах создавшего их ИЮЛ.

Статьей 55 ГК РФ предусматривается две формы обособленных подразделений ИЮЛ - филиал и представительство. В соответствии с пунктом 1 статьи 55 ГК РФ, представительство представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. В соответствии с пунктом 2 статьи 55 ГК РФ, филиал осуществляет все функции юридического лица или их часть, в том числе функции представительства.

Как видно из приведенных определений, спектр видов деятельности, которыми могут заниматься представительства, ограничивается представлением интересов юридического лица и осуществлением их защиты. Из этого следует, что осуществление представительствами ИЮЛ иной деятельности, в том числе коммерческой, ГК РФ не предусмотрено. Филиал же, в отличие от представительства, наделен гражданским законодательством правом выполнять любой спектр функций создавшего его иностранного юридического лица.

Существующая же в России практика деятельности обособленных подразделений свидетельствует о том, что представительства ИЮЛ активно занимаются в России и коммерческой деятельностью.

Сложившееся на данный момент положение дел можно объяснить определенным правовым вакуумом и недоработками, существовавшими долгое время в отношении регламентации различных сторон деятельности филиалов ИЮЛ, а также стремлением ИЮЛ использовать все преимущества, предусмотренные российским законодательством для представительств ИЮЛ.

В настоящее время в результате развития российского законодательства, вступлением в

силу Налогового Кодекса, Закона об иностранных инвестициях, развитием практики налогообложения различия в доступных преимуществах и льготах между филиалами и представительствами ИЮЛ практически стерлись. Больше нет стимулов создавать представительство вместо филиала ИЮЛ. Поэтому актуальным является вопрос о соответствии деятельности, осуществляемой представительствами ИЮЛ, нормам гражданского законодательства РФ.

По нашему мнению, одним из направлений совершенствования действующего российского гражданского законодательства является установление в ГК РФ обязанности перерегистрировать представительство в филиал при осуществлении деятельности, выходящей за пределы представления и защиты интересов ИЮЛ.

Различными отраслями российского права установлены особенности регулирования деятельности обособленных подразделений ИЮЛ в следующих сферах:

- Иностранных инвестиций,
- Валютных операций,
- Таможенных операций,
- Аккредитации и регистрации обособленных подразделений ИЮЛ в России.

В сфере иностранных инвестиций Россией в настоящее время применяются многосторонняя Сеульская конвенция об учреждении Многостороннего агентства по гарантиям инвестиций 1985 г и более 50 двусторонних соглашений о взаимной гарантии и защите инвестиций.

Россия также приняла на себя обязательства следовать правилам международной торговли, включая правила в отношении правового регулирования иностранных инвестиций, которые содержатся в соглашениях ГАТТ/ВТО, в частности Соглашении об инвестиционных мерах, связанных с торговлей (TRIM), Генеральным соглашением о торговле услугами (GATS) и Соглашением о торговых аспектах прав на интеллектуальную собственность (TRIP).

Принятие Россией обязательств по правовому регулированию иностранных инвестиций благодаря участию в вышеперечисленных международных договорах предполагает, что Россия будет следовать закрепленным международными договорами принципам правового

регулирования иностранных инвестиций. Вероятно, следуя принятым на себя обязательствам, Россией был принят и введен в действие такой основополагающий документ российского законодательства, регулирующий иностранные инвестиции, как Закон «Об иностранных инвестициях в РФ» (21), вступивший в силу с 12 июля 1999 года.

Одним из главных положений Закона «Об иностранных инвестициях в РФ» (21) являются гарантии от неблагоприятного изменения законодательства РФ для иностранного инвестора и коммерческой организации с иностранными инвестициями. Вместе с тем гарантии, предусмотренные статьей 9 Закона (21), не распространяются ни на представительства, ни на филиалы ИЮЛ. То есть филиалы ИЮЛ поставлены в неравные условия по сравнению с коммерческими организациями с иностранными инвестициями.

Исходя из равноправности всех организационно-правовых форм иностранных инвестиций считаем целесообразным распространение действия статьи 9 Закона «Об иностранных инвестициях в РФ» (21) на филиалы ИЮЛ, действующие в Российской Федерации.

Необходимо помнить, что при применении инвестиционного законодательства в случае противоречия национального законодательства международным договорам таким как Сеульская конвенция об учреждении Многостороннего агентства по гарантиям инвестиций 1985 г., двусторонним соглашениям о взаимной гарантии и защите инвестиций и многосторонним конвенциям в области защиты инвестиций приоритет имеют нормы международного права.

Особый статус обособленных подразделений ИЮЛ проявляется и в существенных отличиях в порядке регулирования их расчетных и валютно-кредитных операций.

Законом «О валютном регулировании и валютном контроле» №3615-1 от 9 октября 1992 года (7) для обособленных подразделений ИЮЛ («нерезидентов»), учитывая их особый статус, установлен значительно более лояльный режим осуществления операций в иностранной валюте, чем для РЮЛ, определяемых в Законе как «резиденты».

К нерезидентам не применяются ограничения по валютным операциям, действующие в соответствии с Законом в отношении российских юридических лиц.

В соответствии с пунктами 1 и 3 статьи 8 Закона (7), нерезиденты имеют право без

ограничений переводить, ввозить и пересылать валютные ценности в Российскую Федерацию, а также беспрепятственно переводить, вывозить и пересылать валютные ценности из Российской Федерации.

На обособленные подразделения иностранных юридических лиц не распространяется Инструкция ЦБ РФ № 91-И, ГТК РФ № 01-11/28644 от 04.10.2000 «О порядке осуществления валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товаров».

От представительств и филиалов ИЮЛ, в отличие от РЮЛ, не требуется обязательная продажа 50% валютной выручки от экспорта товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности).

Валютное законодательство также позволяет работникам обособленных подразделений ИЮЛ получать заработную плату на лицевые счета в российских банках в иностранной валюте, если заработная плата выплачивается непосредственно из головного офиса.

Более высокая гибкость обособленных подразделений ИЮЛ в области валютных операций делает их конкурентоспособной формой ведения бизнеса в РФ, снижает административные расходы, повышает их финансовую устойчивость.

Несмотря на то, что обособленные подразделения ИЮЛ имеют большую свободу в осуществлении операций в иностранной валюте, режим расчетов в валюте РФ для них более жесток, чем для российских юридических лиц.

В соответствии с п.1 статьи 2 Закона (7) «Расчеты между резидентами и нерезидентами в валюте Российской Федерации осуществляются в порядке, устанавливаемом Центральным банком Российской Федерации». Порядок открытия и ведения счетов обособленных подразделений ИЮЛ в валюте РФ установлен Центральным Банком РФ в Инструкции от 23 марта 1999 г. № 79-И «О специальных счетах нерезидентов типа "С"» (9) и Инструкции ЦБ РФ «О порядке открытия уполномоченными банками банковских счетов нерезидентов в валюте РФ и проведения операций по этим счетам» № 93-И (11).

Инструкцией № 79-И «О специальных счетах нерезидентов типа "С"» (9) предусмотрены два вида счета типа «С», предназначенные один - для операций по купле-продаже ценных бумаг, другой – для осуществления сделок по покупке и продаже нерезидентом иностранной валюты за валюту Российской Федерации:

- Счет типа "С" (инвестиционный) предназначен для осуществления нерезидентами операций с ценными бумагами, в соответствии с перечнем, установленным Указанием ЦБ РФ от 4 июня 1998 г. № 251-У (10),

- Счет типа "С" (конверсионный) предназначен для осуществления сделок по покупке и продаже нерезидентом иностранной валюты за валюту Российской Федерации, а также для конверсионных сделок.

Новая Инструкция №93-И вместо ранее используемых счетов типа «Т» и «И» предусмотрела два новых типа счетов, а именно счет типа "К" (конвертируемый счет) и "Н" (неконвертируемый счет).

Главная разница между введенными счетами состоит в сроках, по истечении которого за счет рублей, находящихся на счете, можно приобрести иностранную валюту. Так, для счета типа «Н» установлен срок в 365 дней, а рубли, находящиеся на счете типа «К», можно свободно конвертировать в иностранную валюту без каких-либо ограничений. Переводы со счета «К» на счет «Н» разрешены, а наоборот – нет.

В целом, введение Инструкции №93-И и замену счетов «Т» и «И» счетами «К» и «Н» можно рассматривать как более действенную меру, направленную на сокращение утечки капитала за рубеж. Положительной также является и большая понятность Инструкции №93-И в сравнении с ее предшественницей – Инструкцией ЦБ РФ №16 от 16 июля 1996.

Для каждого из счетов типа «К» и «Н» предусмотрен перечень разрешенных по ним операций. Причем, для счета типа «К» установлен закрытый перечень операций, зачисление по которым разрешено на этот счет, для счета «Н» список операций по зачислению является открытым.

На счет «Н» также подлежат зачислению поступления по операциям, которые связаны с кредитованием нерезидентов, в частности предоставленные нерезидентам резидентами кредиты и займы, платежи за товары, работы, услуги при превышении срока 90 дней от даты предоплаты до даты поставки товаров, оказания работ услуг.

По нашему мнению, требование о зачислении нерезидентами поступлений по подобным операциям на счета типа «Н» в совокупности с невозможностью конвертировать полученные средства ранее, чем через 365 дней, преследуют цель ограничить утечку капитала за рубеж.

В тех случаях, когда кредитование ИЮЛ резидентами отсутствует или не превышает 90 дней, Банк России не рассматривает подобные операции как несущие угрозу денежно-кредитной системе России. Поэтому поступления по этим операциям могут зачисляться на счета типа «К», допускающие беспрепятственную и оперативную конвертацию рублей в иностранную валюту. Перечень подобных операций является закрытым. Все остальные операции, не упомянутые как разрешенные к зачислению на счет «К», зачисляются на счет «Н».

Возможности ИЮЛ по конвертированию валюты РФ, находящейся на счете «Н» в иностранную валюту ограничены. Вместе с тем Центральный Банк РФ позволяет использовать привлеченные денежные средства, находящиеся на счете «Н» внутри РФ, например, на приобретение товаров работ и услуг, выдачу займов резидентам.

Обособленные подразделения ИЮЛ являются особыми субъектами не только гражданского, инвестиционного, но и российского законодательства о валютном регулировании и контроле. Однако, этим особый статус обособленных подразделений ИЮЛ не ограничивается. Особенности регулирования их деятельности установлены и в таможенной сфере.

Правовые, экономические и организационные основы таможенного дела определяет Таможенный Кодекс РФ (63). В соответствии со статьей 172 Таможенного Кодекса РФ (63), декларантом может быть только российское лицо. Поэтому обособленные подразделения ИЮЛ не могут самостоятельно перемещать через таможенную границу РФ товары и транспортные средства. По нашему мнению, это требование связано с обеспечением экономической безопасности Российской Федерации.

Отличительной особенностью таможенного статуса обособленных подразделений ИЮЛ, является то, что для ввоза и вывоза товаров, принадлежащих ИЮЛ, они должны обращаться к помощи таможенного брокера. Этот вариант организации деятельности ИЮЛ является компромиссом между обеспечением экономической безопасности Российской Федерации и неущемлением прав и равноправием ИЮЛ в таможенных правоотношениях.

Следующая особенность обособленных подразделений ИЮЛ - наличие разрешительного порядка осуществления ими деятельности на территории РФ. Филиалы и представительства

ИЮЛ имеют право осуществлять деятельность в РФ только если они аккредитованы.

Для представительств ИЮЛ это требование установлено Положением Совмина СССР от 30 ноября 1989 г. №1074 «О порядке открытия и деятельности в СССР представительств иностранных фирм, банков и организаций» (12). В соответствии с этим документом, ИЮЛ могут открывать представительства в Российской Федерации не иначе, как с особого разрешения, выдаваемого, в зависимости от характера деятельности инофирмы, различными уполномоченными министерствами и ведомствами, Торгово-промышленной палатой (далее именуются - аккредитующие органы).

К филиалам ИЮЛ, занятым в промышленности, торговле и сельском хозяйстве (за исключением кредитных и страховых организаций), предъявляются требования Закона об иностранных инвестициях (21). В соответствии п. 4 ст. 21 филиал иностранного юридического лица имеет право осуществлять предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации со дня его аккредитации.

В Москве аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц осуществляет Государственная регистрационная палата при Министерстве юстиции Российской Федерации (6). Представительства ИЮЛ также могут получить аккредитацию в Торгово-промышленной палате. Аккредитацию представительств зарубежных средств массовой информации в соответствии с Законом РФ от 27 декабря 1991 г. №2124-1 «О средствах массовой информации» (5) осуществляет Министерство иностранных дел.

Последней особенностью регулирования деятельности обособленных подразделений ИЮЛ в РФ является отсутствие требований по регистрации обособленных подразделений ИЮЛ на уровне федерального законодательства. Это обусловлено тем, что в отличие от РЮЛ, которые создаются по российскому законодательству и регистрируются в регистрационных палатах в России, ИЮЛ – это уже созданные юридические лица. Следовательно, существующее требование по регистрации представительств и филиалов ИЮЛ неправомерно.

Вместе с тем, необходимо отметить, что отсутствие требований о регистрации в РФ в совокупности с существовавшей до вступления в силу Закона об иностранных инвестициях неопределенностью относительно порядка аккредитации филиалов ИЮЛ и отсутствия

контроля за тем, осуществляют ли представительства ИЮЛ деятельность на основании аккредитации или без нее, приводит к негативным последствиям.

Встречаются случаи, когда представительства ИЮЛ осуществляли деятельность без аккредитации и регистрации. В еще более сложную ситуацию попадают филиалы ИЮЛ, для которых не было установлено ни требования об аккредитации, ни требования регистрации в РФ. Для того, чтобы устранить сложившуюся неурегулированность в отношении обособленных подразделений ИЮЛ, осуществляющих деятельность в РФ, в соответствии со статьей 76 Конституции РФ, субъекты Российской Федерации в пределах своей компетенции осуществляют собственное правовое регулирование, включая принятие законов и иных нормативных правовых актов, не противоречащих федеральным законам.

К обособленным подразделениям ИЮЛ, созданным, например, в Москве, применяются также нормы московского законодательства, относящиеся к регистрации в Москве. В соответствии с распоряжением мэра г. Москвы от 8 февраля 1993 г. № 54-РМ «О хозяйственной деятельности иностранных юридических и физических лиц на территории г. Москвы» (13) представительства и филиалы ИЮЛ, расположенные на территории г. Москвы, обязаны регистрироваться в Московской регистрационной палате. В соответствии с распоряжением мэра г. Москвы от 25 августа 1998 г. № 843-РМ «О создании в Московской регистрационной палате городского реестра печатей» (14), представительства и филиалы ИЮЛ могут заказать печати и штампы только на основании декларации, выданной Московской регистрационной палатой.

Таким образом, обособленные подразделения ИЮЛ являются особыми субъектами не только гражданского, инвестиционного, но и законодательства о валютном регулировании и контроле. Особенности регулирования их деятельности установлены и в таможенной сфере. Для филиалов и представительств ИЮЛ свойственен разрешительный порядок осуществления деятельности на территории РФ – необходимость наличия аккредитации для права осуществлять деятельность в РФ. Для них также свойственно отсутствие требований по регистрации на уровне федерального законодательства. Специфика регулирования в этих сферах повышает для обособленных подразделений внутрихозяйственные риски искажения финансовой отчетности.

1.2. Особенности требований к финансовой отчетности, бухгалтерскому и налоговому учету

Требования российского законодательства в отношении порядка ведения бухгалтерского учета в обособленных подразделениях ИЮЛ во многом противоречивы.

В соответствии с п. 1 статьи 4 Закона «О бухгалтерском учете» он распространяется на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. В то же время, Закон, предъявляя конкретные требования к ведению учета, первичным документам и регистрам учета, оценке и инвентаризации имущества и обязательств, бухгалтерской отчетности, предъявляет их исключительно к «организациям».

Статья 2, устанавливающая смысл используемых в Законе понятий, определения «организации, находящейся на территории РФ» не уточняет. Таким образом, в Законе не предполагается включения в состав понятия обособленных подразделений ИЮЛ, зарегистрированных в других государствах.

В соответствии со статьей 54 ГК РФ, место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации. Следовательно, в соответствии с принципами гражданского законодательства, и, в отличие от зарегистрированных в РФ российских юридических лиц, обособленные подразделения ИЮЛ под определение «организации» не попадают.

На основании вышеизложенного можно утверждать, что к обособленным подразделениям ИЮЛ Законом «О бухгалтерском учете» не предъявлено ни одного конкретного требования ни по ведению бухгалтерского учета, ни по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с российскими правилами. Исходя из существующей практики, распространение требований Закона на обособленные подразделения ИЮЛ носит исключительно декларативный характер.

В соответствии с п. 2 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (33), *«филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Российской Федерации, могут вести бухгалтерский учет исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной*

организации, если последние не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), разработанным Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности».

По нашему мнению, Положение (33) всего лишь подтверждает право обособленных подразделений ИЮЛ вести учет в соответствии с МСФО. Документом не разъяснен порядок ведения бухгалтерского учета в случае, если правила, установленные в стране нахождения иностранной организации, противоречат МСФО. Положение (33) также не содержит какого-либо утверждения относительно обязанности обособленных подразделений ИЮЛ вести учет вообще.

Таким образом, исходя из российских нормативных документов по бухгалтерскому учету, для обособленных подразделений ИЮЛ, в отличие от российских юридических лиц, не установлено каких-либо ограничений по порядку ведения бухгалтерского учета в РФ. Нормативными документами РФ не определено, должны ли обособленные подразделения ИЮЛ вообще вести бухгалтерский учет. Российским законодательством также не установлены требования по составлению и предоставлению финансовой отчетности.

Отсутствие для обособленных подразделений ИЮЛ в РФ требования вести бухгалтерский учет является существенным недостатком действующего Закона (32). В целях усовершенствования действующего нормативного регулирования бухгалтерского учета считаем необходимым предусмотреть в Законе (32) новую статью «Особенности бухгалтерского учета в обособленных подразделениях ИЮЛ», либо в тех статьях, требования которых должны применяться к обособленным подразделениям ИЮЛ, упомянуть их как субъекты, к которым эти требования следует применять.

В текст Закона (32), по нашему мнению, целесообразно добавить де-факто действующую и предусмотренную Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (33) возможность для обособленных подразделений ИЮЛ вести учет в соответствии с МСФО.

Особенности в требованиях по составлению финансовой отчетности, которым должны соответствовать обособленные подразделения ИЮЛ по сравнению с РЮЛ, вытекают из особенностей организационно-правовой формы обособленных подразделений ИЮЛ.

Российские обособленные подразделения ИЮЛ являются частями ИЮЛ, а соответственно, ИЮЛ должно отчитываться перед своими учредителями, участниками и акционерами в том числе и по операциям через обособленное подразделение на территории РФ.

Обязанность составлять финансовую отчетность в стране регистрации, как правило, устанавливается законами. Например, составлять финансовую отчетность в Великобритании требует Закон о деятельности компаний 1989 года (84, с.323), в США - Законы о ценных бумагах и их обращении (91, с. 42), в Нидерландах - Закон о бухгалтерском учете и отчетности 1970 года (84, с.258).

В практике многих стран широко распространено делегирование полномочий по регулированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности профессиональным органам и организациям. Например, в США таким органом в настоящее время является Совет по стандартам финансового учета (FASB). В странах Европейского союза усиливается роль Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). Регулирование, как правило, осуществляется через стандарты финансовой отчетности, выпускаемые этими органами.

Г.В. Федоришин (152, с. 120) отмечает: «В настоящее время наиболее распространены две системы международных норм в области бухгалтерского учета и составления отчетности – GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) и IAS (International Accounting Standards – международные стандарты финансовой отчетности - МСФО). С учетом национальной специфики их основные положения используются во всех странах с развитой рыночной экономикой». Эти стандарты финансовой отчетности на данный момент являются наиболее тщательно разработанными и широко распространенными в мировой практике.

Особенности требований к финансовой отчетности ИЮЛ в сравнении с требованиями в отношении финансовой отчетности РЮЛ сопоставлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Особенности требований к финансовой отчетности ИЮЛ

Критерии	Субъекты	
	Российские юридические лица	Обособленные подразделения ИЮЛ
1. Требование составлять финансовую отчетность	установлено Законом о бухгалтерском учете №129-ФЗ	установлено законодательными актами страны регистрации
2. Органы, издающие стандарты	Правительство РФ Минфин РФ	КМСФО FASB
3. Стандарты финансовой отчетности	Положения по бухгалтерскому учету	Стандарты финансовой отчетности МСФО и US GAAP

Итак, в отличие от РЮЛ, для которых обязанность составлять финансовую отчетность установлена российским законом, для обособленных подразделений ИЮЛ требование составлять финансовую отчетность следует из законодательных актов страны регистрации ИЮЛ. Вместо российских правил бухгалтерского учета и финансовой отчетности обособленные подразделения ИЮЛ, как правило, применяют МСФО или US GAAP.

В отличие от РЮЛ, для обособленных подразделений ИЮЛ российским законодательством не установлено требований по предоставлению в налоговую инспекцию финансовой отчетности. Обособленные подразделения ИЮЛ предоставляют российским налоговым органам лишь налоговые декларации и отчет о деятельности. Однако, на наш взгляд, это не дает достаточных оснований путать налоговую отчетность с финансовой отчетностью, а аудит - с сопутствующей услугой контроля налоговых деклараций и отчетов.

К примеру, группа специалистов АК «Руфдаудит» в статье «Аудит представительств иностранных юридических лиц» понимает в качестве такового «...подтверждение аудитором (аудиторской организацией) *налоговых деклараций* представительств иностранных юридических лиц» (148, с. 27). Фактически отождествляя аудит с проверкой любых отчетов, представляемых в налоговые органы, многие специалисты и сейчас продолжают сводить «аудит обособленных подразделений ИЮЛ» исключительно к проверке и подтверждению декларации ИЮЛ по налогу на прибыль и отчета о деятельности, то есть *налоговой*

отчетности ИЮЛ.

Налоговые декларации отличаются от финансовой отчетности как по форме, так и по содержанию, а также и по широте спектра заинтересованных пользователей.

Понятие налоговой декларации установлено в 13 Главе НК РФ. В соответствии со статьей 80 НК РФ «Налоговая декларация представляет собой *письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога*». Предоставление налоговой декларации в налоговый орган является одной из обязанностей налогоплательщиков, установленной 23 Статьей НК РФ.

Финансовая отчетность в соответствии с МСФО №1 (1997) (68, с. 63) и SFAC 5 (75, с. 25) представляет из себя «*полезную информацию о финансовом положении, результатах деятельности и денежных потоках компании*» и состоит из следующих компонентов:

Таблица 1.2

Состав финансовой отчетности в соответствии с МСФО и US GAAP

МСФО	US GAAP
1. Баланс	1. Отчет о финансовом положении
2. Отчет о прибылях и убытках,	2. Отчет о доходах за период
3. Отчет, раскрывающий одно из следующих: (а) Все изменения в собственном капитале, (б) Изменения в капитале кроме возникающих от инвестиций полученных от собственников и распределений собственникам дивидендов:	3. Отчет о полных доходах – эквивалентен варианту 3 (б) в рамках международных стандартов финансовой отчетности
4. Отчет о движении денежных средств,	4. Отчет о движении денежных средств,
5. Учетная политика и пояснительные примечания к финансовой отчетности.	5. Учетная политика и пояснительные примечания к финансовой отчетности.
6. Аналогичная информация раскрывается либо в отчете 3 (а), либо в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности	6. Инвестиции, произведенные собственниками и дивиденды, распределенные собственникам.

Для наглядности в Приложении 1 мы приводим баланс, а в Приложении 2 отчет о прибылях и убытках, подготовленные в соответствии с требованиями перечисленных стандартов (166, с. 5-6).

Цель финансовой отчетности в системе МСФО и US GAAP - предоставить

заинтересованным пользователям полезную информацию, необходимую для принятия обоснованных экономических решений о дальнейших действиях в отношении компании.

Исходя из очевидных различий между налоговыми декларациями и финансовой отчетностью мы считаем, что неправомерно понимать «аудит обособленных подразделений ИЮЛ» лишь как проверку годовой *налоговой отчетности*. Исходя из принципов российского Закона об аудиторской деятельности (35), международных (70) и американских (76) стандартов аудита, объектом аудита может быть только *финансовая отчетность*. *Налоговая отчетность* может быть лишь объектом сопутствующей аудиту услуги - проверки налоговых деклараций или объектом для налогового аудита.

Соответственно задачи, стоящие в рамках аудита финансовой отчетности, шире сопутствующих аудиту услуг проверки налоговых деклараций и налогового аудита. В отличие от них, даже в рамках аудита лишь налоговых статей финансовой отчетности, недостаточно убедиться только лишь в правильности заполнения налоговой декларации и корректности расчета налогов. При аудите налоговых статей финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ необходимо удостовериться также и в надлежащем отражении налоговых обязательств в бухгалтерском учете, а также в правильности их раскрытия в финансовой отчетности обособленного подразделения в соответствии с МСФО и US GAAP.

Поэтому, исходя из финансовой отчетности, как объекта аудита обособленных подразделений ИЮЛ, и специфики стандартов МСФО и US GAAP, *одним из главных источников особенностей аудита обособленных подразделений ИЮЛ будет именно специфика этих стандартов.*

Состав МСФО и US GAAP существенно отличается от состава российских правил бухучета и подготовки финансовой отчетности. Как в США, так и Европе странами с развитыми рыночными системами хозяйствования был накоплен значительный опыт в области составления финансовой отчетности. За последние 50 лет несколько раз пересматривалась значимость различных компонентов финансовой отчетности и требования к их составлению с учетом новейших теорий и практики бухгалтерского учета.

Барри Дж. Эпштейн (68, с.4) отмечает, что при разработке этих стандартов финансовой

отчетности был принят во внимание принцип «полного раскрытия». Соблюдение этого принципа предполагает, что финансовая отчетность «прозрачна», т.е. понятна настолько, чтобы пользователи – обычно инвесторы и кредиторы были способны полностью понять суть операций и оценить финансовое состояние предприятия.

Характеризуя состав стандартов US GAAP Барри Дж. Эпштейн (69, с.5) отмечает: "Общепринятые принципы бухгалтерского учета США (US GAAP) содержат на данный момент несколько бюллетеней бухгалтерских исследований (ARBs), 31 мнение Совета по бухгалтерским принципам (APB Opinions), более 140 Положений Совета по стандартам финансового учета (FASB), интерпретаций, технических бюллетеней, выражений позиций, и бухгалтерских пособий подготовленных Американским институтом присяжных бухгалтеров (AICPA)".

В Европейском союзе с целью гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности КМСФО был подготовлен 41 международный стандарт финансовой отчетности (МСФО), из которых 34 остаются в силе (7 были заменены последующими) (68, с. 10).

Определяя особенности МСФО и US GAAP воспользуемся результатами проектов «GAAP 2000 и GAAP 2001: сравнение правил финансовой отчетности в 53 странах», осуществленного совместно крупнейшими международными аудиторскими компаниями. В их рамках были обобщены основные отличия национальных правил финансовой отчетности от МСФО в 53 странах, включая Россию.

Координатором проекта по России, партнером фирмы «PricewaterhouseCoopers» Л.З. Шнейдманом причины существующих отличий бухгалтерской отчетности по российским правилам от финансовой отчетности по МСФО были объединены в следующие группы (130, 168):

1. Отсутствие в российских правилах бухгалтерского учета и финансовой отчетности правил, предусмотренных МСФО,
2. Отсутствие в российских правилах бухгалтерского учета и финансовой отчетности конкретных требований по раскрытию информации, которую требуется раскрывать в соответствии с МСФО,
3. Несоответствие между применяемыми в определенных областях российскими

правилами и МСФО.

Требования, предусмотренные в рамках МСФО и US GAAP, схожи. Поэтому полагаем, что несоответствия, выявленные между МСФО и российскими правилами бухгалтерского учета и финансовой отчетности, будут одновременно иметь место и между российскими правилами и US GAAP. Ниже перечислим выявленные отличия лишь первой группы, то есть лишь 14 из более чем 50 отличий, выявленных в рамках проекта.

Так, в российских правилах бухгалтерского учета и финансовой отчетности отсутствуют предусмотренные МСФО и US GAAP правила по следующим вопросам:

- использование для учета объединения компаний метода покупки или метода объединения интересов,
- признание резервов при объединении компаний, учтенных по методу покупки,
- пересчет данных финансовой отчетности, выраженной в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, в единицы измерения, действующие на отчетную дату,
- пересчет данных финансовой отчетности дочерних компаний, выраженной в валюте страны с гиперинфляционной экономикой,
- обесценение активов,
- признание стимулов по договору операционной аренды,
- учет пенсионных планов с установленными выплатами и некоторых других видов вознаграждений работникам,
- *учет отложенных налогов,*
- учет финансовых инструментов эмитента,
- учет курсовых разниц, образовавшихся в результате серьезной девальвации или снижения стоимости валюты,
- понятие и определение денежных эквивалентов,
- подробные правила составления отчета о движении денежных средств,
- консолидация специализированных компаний,
- признание снижения, за исключением временного, в балансовой стоимости

долгосрочных финансовых вложений, отличных от вложений в акции других организаций, обращающихся на фондовой бирже.

Длинный перечень отличий между российскими правилами финансовой отчетности и МСФО и US GAAP свидетельствует о высоком риске искажения финансовой отчетности российских обособленных подразделений ИЮЛ, составляемой российским персоналом по МСФО и US GAAP.

Оказывает влияние недостаточная степень профессиональной подготовки персонала финансовых служб, плохая доступность материалов по МСФО и US GAAP для широкой общественности, медленное реформирование российского бухгалтерского учета. Отрицательное воздействие на достоверность оказывают существующие особенности в налогообложении филиалов и представительств ИЮЛ, а также «зацикленность» бухгалтерских кадров не на финансовой, а налоговой отчетности.

Одним из перечисленных ранее отличий между российскими правилами финансовой отчетности и МСФО и US GAAP является «учет отложенных налогов». По мнению многих зарубежных специалистов, например Барри Эпштейна (69, с. 621), эти правила являются одной из наиболее сложных областей современной бухгалтерской практики. Причем, с учетом особенностей налогообложения обособленных подразделений ИЮЛ, правила по раскрытию отложенных налоговых активов и обязательств несут в себе максимально возможный риск искажений финансовой отчетности отделений ИЮЛ в России.

Таким образом, из всех существующих элементов финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ элементами, максимально подверженными искажениям, являются налоговые обязательства. Поэтому на современном этапе развития остро стоит проблема выявления всех существующих особенностей расчета налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ, раскрытия их в финансовой отчетности и разработки на их основе методики аудиторской проверки.

Итак, нами были охарактеризованы особенности законодательных требований в отношении бухгалтерского учета, который обособленные подразделения ИЮЛ обязаны вести на территории РФ и особенности требований МСФО и US GAAP по составлению финансовой отчетности.

Особенности организации бухгалтерского учета в обособленных подразделениях ИЮЛ, в частности, доступные для ИЮЛ возможности по ведению бухгалтерского учета на иностранном языке и в соответствии с иностранными стандартами бухгалтерского учета несут в себе риск того, что:

- (а) во-первых, данные бухгалтерского учета обособленных подразделений ИЮЛ не будут приемлемы для исчисления налоговых обязательств, и
- (б) во-вторых, что они не будут понятны, т.к. могут быть на иностранном языке.

Для того, чтобы избежать подобных последствий Госналогслужбой РФ (теперь МНС РФ) были впервые в российской налоговой практике установлены требования по ведению налогового учета. Налоговый учет требовалось вести в специальных формах учета, установленных следующими документами:

- Инструкцией Госналогслужбы РФ «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» № 34 от 16 июля 1995 года, и
- Инструкцией Госналогслужбы РФ «О порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в РФ» №38 от 15 сентября 1995 г.

Формы налогового учета для целей налога на прибыль, установленные Инструкцией № 34 и действовавшие до 31 декабря 2001 года, имели следующие недостатки:

1. Формы налогового учета не являлись самодостаточной системой ни для исчисления налоговых обязательств, ни для заполнения налоговых деклараций. Главный недостаток форм налогового учета - это то, что они не располагали возможностью сортировки и управления информацией, которая является неотъемлемой чертой современных программных продуктов и необходима для исчисления налоговых обязательств;
2. Формы налогового учета являлись всего лишь формой обеспечения налоговых органов информацией в виде, более доступном для понимания, чем учетные регистры, составленные на иностранном языке и в иностранной валюте, т.к. формы налогового учета составлялись в рублях и на русском языке. Формы налогового учета должны были корреспондировать с информацией, отраженной в бухгалтерском учете;
3. Формы налогового учета не являлись базой, на основании которой исчислялись налоговые обязательства. Их назначением было всего лишь дублировать операции, отраженные в бухгалтерском учете, для того, чтобы обеспечить гарантии того, что информация будет понятна для налоговых органов. Ведение форм налогового учета было бессмысленно при

ведении учета в обособленном подразделении ИЮЛ по российским правилам и на русском языке.

В связи с введением в действие с 1 января 2002 года Главы 25 Налогового Кодекса «Налог на прибыль организаций» Инструкция №34 утратила силу, а следовательно, не подлежат применению и установленные ею требования по ведению форм налогового учета.

Главой 25 Налогового Кодекса (47) предусматривается новый порядок налогового учета, принципы организации которого едины как для российских юридических лиц, так и для обособленных подразделений ИЮЛ. Рассмотрим само понятие «налогового учета», предусмотренное новой 25 главой НК РФ.

Необходимо заметить, что понятие «налогового учета» достаточно долго отсутствовало в Российском законодательстве. Вместе с тем, необходимость понятия «налоговый учет» и «налоговая политика» давно подчеркивалась теоретиками и практиками российской экономической науки, например, А.В. Брызгалиным, В.Р. Берником, А.Н. Головкиным.

Брызгалин А.В. (94, с. 14) выдвигает положение, что налоговый учет может рассматриваться как в узком, так и широком смысле слова.

В книге «Налоговый учет и налоговая политика предприятия» (94, с. 16) А.В. Брызгалин определил «налоговый учет» в широком смысле как *«систему сбора, фиксации и обработки хозяйственной и финансовой информации, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств плательщика»*. Это определение, в частности подразумевает, что «налоговый учет» в широком смысле охватывает и ту часть бухгалтерского учета, которая предоставляет информацию для исчисления налоговых обязательств.

«Налоговый учет» в узком смысле определен А.В. Брызгалиным (94, с. 16) как *«специализированная система, применяемая исключительно в случае, когда бухгалтерский учет неприменим для расчета сумм налогов, причитающихся взносу в бюджет»* (94, с. 15). Такой подход позволяет выделить налоговый учет в «чистом виде».

Аналогично налоговый учет определен и в действующем российском законодательстве. Так, определяя «налоговый учет» в «широком смысле» НК РФ (47) устанавливает следующее определение: *«система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком,*

предусмотренным настоящим Кодексом».

В соответствии со Статьей 313 новой 25 Главы НК о налоге на прибыль (47) *«Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, если статьями настоящей главы предусмотрен порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в бухгалтерском учете, установленного правилами бухгалтерского учета»*. Это означает, что НК РФ обязывает всех налогоплательщиков вести налоговый учет в «узком смысле» слова, если 25 глава предусматривает порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от правил бухгалтерского учета.

В тех случаях, когда порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения совпадает с правилами бухгалтерского учета налогоплательщики могут не вести отдельного учета этих операций для целей налогообложения.

Соотношение бухгалтерского и налогового учета представлено схематично (94, с. 14) на рис. 1.1.

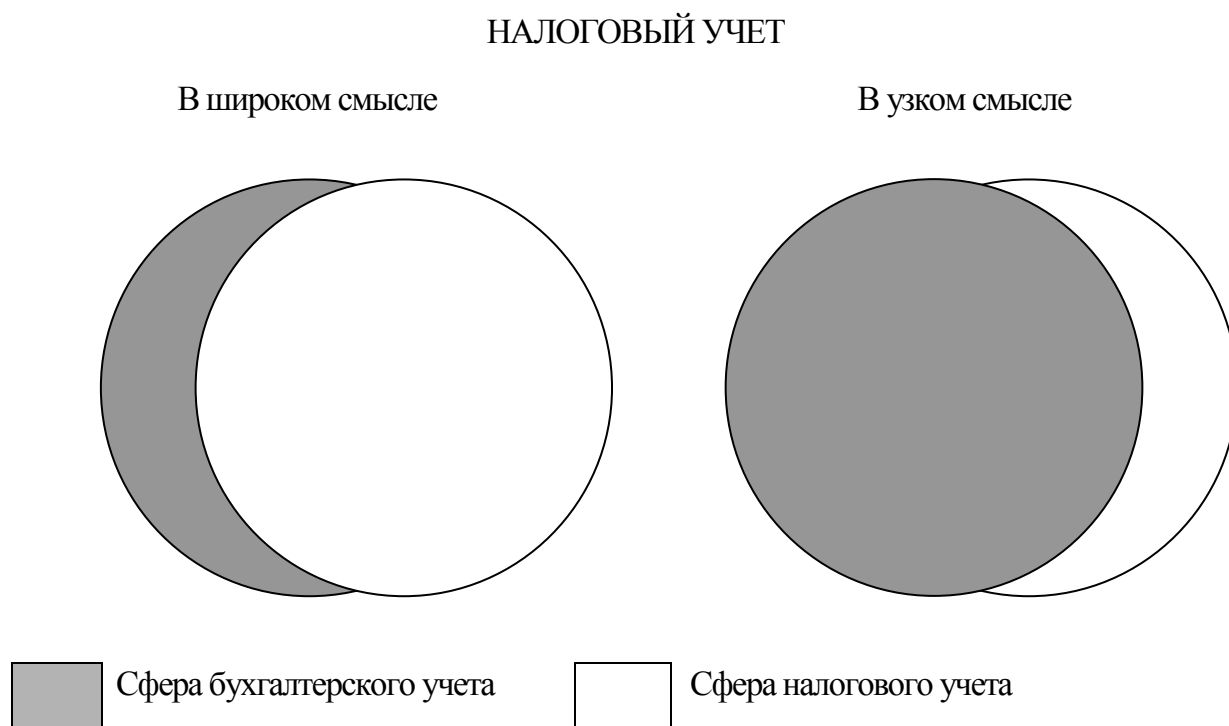


Рис. 1.1 Схема соотношения бухгалтерского и налогового учета

Принципы соотношения между бухгалтерским и налоговым учетом являются едиными как для ИЮЛ так и РЮЛ.

Вышесказанное позволяет сделать следующие выводы:

1. Российским Законом (32) и нормативными документами по бухгалтерскому учету для обособленных подразделений ИЮЛ, в отличие от российских юридических лиц, не установлено обязательных требований по ведению бухгалтерского учета, составлению и представлению финансовой отчетности.
2. Особенности в требованиях по составлению финансовой отчетности обособленными подразделениями ИЮЛ по сравнению с РЮЛ вытекают из:
 - (а) особенностей организационно-правовой формы обособленных подразделений ИЮЛ,
 - (б) законодательных требований в стране регистрации, обязывающих ИЮЛ составлять финансовую отчетность, и
 - (в) особенностей применяемых стандартов финансовой отчетности.
3. Не осознана проблема достоверности финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Отождествляя аудит с проверкой любых отчетов, представляемых в налоговые органы, многие специалисты и сейчас продолжают сводить «аудит обособленных подразделений ИЮЛ» исключительно к проверке и подтверждению декларации ИЮЛ по налогу на прибыль и отчета о деятельности, то есть налоговой отчетности ИЮЛ. Налицо путаница между аудитом финансовой отчетности и сопутствующей аудиту услугой контроля налоговых деклараций и отчетов.
4. Объектом аудита обособленных подразделений ИЮЛ должна стать финансовая отчетность. Налоговая отчетность может быть лишь объектом сопутствующих аудиту услуг проверки налоговых деклараций и налогового аудита. Поэтому одной из главных особенностей аудита обособленных подразделений ИЮЛ являются особенности в требованиях по подготовке не налоговой, а финансовой отчетности, с учетом отличий МСФО и US GAAP от российских положений по бухгалтерскому учету.
5. Могут быть выделены три основные группы причин существующих отличий бухгалтерской отчетности по российским правилам от финансовой отчетности по МСФО и US GAAP:
 - (а) Отсутствие в российских правилах бухгалтерского учета и финансовой отчетности правил, предусмотренных МСФО,
 - (б) Отсутствие в российских правилах бухгалтерского учета и финансовой

отчетности конкретных требований по раскрытию информации, которую требуется раскрывать в соответствии с МСФО,

- (в) Несоответствие между применяемыми в определенных областях российскими правилами и МСФО.

Перечень отличий между российскими правилами финансовой отчетности и МСФО и US GAAP свидетельствует о характерно высоком риске искажения финансовой отчетности российских обособленных подразделений ИЮЛ, составляемой российским персоналом по МСФО и US GAAP.

6. Одним из наиболее существенных отличий между российскими правилами финансовой отчетности и МСФО и US GAAP и, соответственно, сложной областью современной бухгалтерской практики ИЮЛ является «учет отложенных налогов». Правила по раскрытию отложенных налоговых активов и обязательств несут в себе максимально возможный риск искажений финансовой отчетности отделений ИЮЛ в Российской Федерации.
7. Налоговые обязательства обособленных подразделений ИЮЛ являются элементами, максимально подверженными искажениям. Поэтому остро стоит проблема выявления всех существующих особенностей раскрытия информации о налоговых обязательствах в финансовой отчетности и разработки методики аудита соответствующего блока учета.
8. Подготовку достоверной финансовой отчетности осложняют недостаточная степень профессиональной подготовки персонала финансовых служб, плохая доступность материалов по МСФО и US GAAP для широкой общественности, медленное реформирование российского бухгалтерского учета. Отрицательное воздействие на достоверность оказывает «зацикленность» бухгалтерских кадров не на финансовой, а налоговой отчетности и существующие особенности в налогообложении филиалов и представительств ИЮЛ.

1.3. Правовое регулирование и информационное обеспечение аудита обособленных подразделений иностранных юридических лиц

Понятие "аудита" по-разному определяется в разных источниках. Поэтому необходимо четко определить смысл, который вкладывается в понятие «аудита» и основные его направления, входящие в рамки исследования.

В пункте 1 статьи 1 Закона «Об аудиторской деятельности» (35) он определен как *«предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей»*. В соответствии с пунктом 3 статьи 1 Закона (35) *«Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации»*.

Комитет по основным концепциям аудита американской ассоциации бухгалтеров (American Accounting Association Committee on Basic Auditing Concepts) определил аудит следующим образом: *«это систематический (планомерный) процесс объективного получения и оценки свидетельств в отношении утверждений об экономических действиях и событиях с целью установить уровень соответствия этих утверждений установленным критериям и представления результатов заинтересованным пользователям²»* (82, с. 19).

Э.А. Аренс (80, с. 7) определил аудит как *«процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям»*.

Международные стандарты аудита (далее МСА) отдельно термина «аудит» не определяют. В МСА слово «аудит» используется как синоним «аудита финансовой отчетности». Цель аудита финансовой отчетности в рамках МСА – *«выразить мнение*

² “systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between these assertions and established criteria and communicating the results to interested users”

аудитора относительно того, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с определенными стандартами финансовой отчетности» (70, с. 148). Такими стандартами наиболее часто являются МСФО и US GAAP.

По нашему мнению, суть и цель аудита состоит в установлении степени соответствия информации, поддающейся количественной оценке, установленным критериям. Очевидно, что в целом действия, необходимые для установления степени соответствия информации критериям, будут зависеть от того, какие именно критерии установлены. Особенности же аудита финансовой отчетности ИЮЛ будут исходить из особенностей критериев, установленных для их финансовой отчетности.

Исследователи, теоретики и практики аудита, например, Э.А. Аренс (80, с. 11), Dan M. Guu (77, с. 8-9), а также проф. В.И. Подольский (83, с. 25) выделяют три основных направления аудита - это аудит финансовой отчетности, аудит на соответствие и операционный аудит.

Ранее мы отмечали, что множество различий между российскими правилами финансовой отчетности и МСФО и US GAAP в условиях недостаточности профессиональной подготовки персонала финансовых служб, плохой доступности материалов по МСФО и US GAAP для широкой общественности, медленного реформирования российского бухгалтерского учета ведут к характерно высокому риску искажения финансовой отчетности российских обособленных подразделений ИЮЛ, составляемой российским персоналом по МСФО и US GAAP.

Поэтому, определяя понятие «аудит ИЮЛ» в рамках исследования, мы выбрали, как наиболее существенное, направление аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Употребляя термин «аудит» в исследовании мы будем подразумевать аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP.

На наш взгляд, суть аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ наиболее полно отражает следующее определение: *«аудит - это систематический (планомерный) процесс, посредством которого компетентный независимый работник получает, накапливает и объективно оценивает свидетельства в отношении финансовой отчетности обособленного подразделения ИЮЛ с целью установить, составлена ли*

финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с МСФО или US GAAP».

Закон «Об аудиторской деятельности» (35) в пункте 3 статьи 1 ограничивает цели аудиторской деятельности *«выражением мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».* Следовательно, аудит финансовой отчетности ИЮЛ, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP не рассматривается как «аудит» в понимании Закона об аудиторской деятельности, а квалифицируется как сопутствующая аудиту услуга.

Соответственно, положения российского Закона об аудиторской деятельности (35), регулирующие различные аспекты аудиторских проверок на соответствие бухгалтерской отчетности законодательству Российской Федерации, не распространяются на аудит подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности, обязательные в своем большинстве к исполнению при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения о соответствии бухгалтерской отчетности российским правилам бухгалтерского учета, также не являются обязательными при аудите обособленных подразделений ИЮЛ.

По нашему мнению, из 38 российских правил (стандартов) аудиторской деятельности, к аудиту финансовой отчетности ИЮЛ, составленной в соответствии с МСФО и US GAAP в обязательном порядке применяются лишь два:

1. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним" (38); и
2. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям" (39).

Неприменимость большинства российских аудиторских стандартов к аудиту финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, создает брешь в

российском регулировании аудиторской деятельности.

Однако, аудиторские компании в стране регистрации ИЮЛ, используя результаты аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ и заверяя достоверность финансовой отчетности ИЮЛ в целом, должны быть уверены в качестве аудита обособленного подразделения ИЮЛ в РФ. Этого требуют US GAAS (76, с. 543 - 9) и MSA (70, с. 354). Заинтересованные пользователи финансовой отчетности и руководство МНК также ожидают, что качество аудита финансовой отчетности обособленного подразделения ИЮЛ будет на уровне не ниже общепринятой практики.

Поэтому, при аудите финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленной в соответствии с принципами МСФО и US GAAP, особую важность приобретают Общепринятые стандарты аудита США (GAAS) и Международные стандарты аудита (МСА).

Правила, применяющиеся к аудиту в США, установлены общепринятыми стандартами аудита и положениями об аудиторских стандартах. Общепринятые стандарты аудита включают три стандарта общего характера (general standards), три стандарта работы на объекте (standards of fieldwork) и четыре стандарта составления заключений (standards of reporting) (80, с. 26-27). Положения по стандартам аудита (Statements on auditing standards) выпускаются AICPA и являются толкованием общепринятых стандартов аудита.

Международные стандарты аудита (МСА) разрабатываются Комитетом по международной аудиторской практике (IAPC) при Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Стандарты регулируют аудит и сопутствующие аудиту услуги. МСА являются на настоящий момент общепринятыми стандартами при аудите в соответствии с МСФО.

Итак, особенности регулирования аудита обособленных подразделений ИЮЛ в РФ состоят в следующем:

1. Положения российского Закона об аудиторской деятельности (35), а также большинство (36 из 38) российских правил (стандартов) аудиторской деятельности, регулирующие различные аспекты аудиторских проверок на соответствие бухгалтерской отчетности законодательству Российской Федерации, не распространяются на аудит подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ,

2. Стандарты качества аудита подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ устанавливаются МСА и US GAAS.

Источники информационного обеспечения аудита обособленных подразделений ИЮЛ можно подразделить на четыре группы:

1. Предмет, в отношении которого аудитор выражает свое мнение, – это финансовая отчетность.
2. Критерии, которым предмет выражения мнения должен соответствовать, это:
 - a. Стандарты финансовой отчетности МСФО и US GAAP,
 - b. Требования российского и международного налогового законодательства,
 - c. Требования других отраслей права, предусматривающих ответственность за несоблюдение установленных правил.
3. Аудиторские доказательства степени соответствия финансовой отчетности установленным критериям:
 - a. Данные бухгалтерского учета, лежащие в основе финансовой отчетности,
 - b. Подтверждающая информация.
4. Требования к качеству аудита:
 - a. Международные стандарты аудита - МСА,
 - b. Общепринятые стандарты аудита США - US GAAS,
 - c. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним" (38); и
 - d. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям" (39).

Источники информационного обеспечения аудита обособленных подразделений ИЮЛ также можно подразделить по принципу происхождения на внутренние и внешние.

I. Внутренние источники информационного обеспечения аудита:

1. Финансовая отчетность обособленного подразделения ИЮЛ, и
2. Часть аудиторских доказательств в отношении финансовой отчетности, полученная из внутренних источников, включая данные бухгалтерского учета и первичные документы обособленного подразделения ИЮЛ.

II. Внешние источники информационного обеспечения аудита:

1. Часть аудиторских доказательств, полученная из внешних источников,
2. МСФО и US GAAP, как правила и критерии, которым должна соответствовать финансовая отчетность,
3. Российское и международное налоговое законодательство, как устанавливающее правила и требования для расчета налоговых обязательств,
4. Положения прочих российских законодательных документов и актов, предусматривающих меры ответственности, т.к. несоблюдение законодательных требований может привести к возникновению значительных обязательств по штрафам,
5. МСА и US GAAS и два российских правила (стандарта) аудита, как стандартов качества аудита.

В соответствии с МСА и US GAAS финансовая отчетность рассматривается как утверждения руководства о финансовом положении на отчетную дату и результатах деятельности предприятия или обособленного подразделения за отчетный период.

Информационное обеспечение аудита обособленных подразделений иностранных юридических лиц представлено на рис. 1.2.

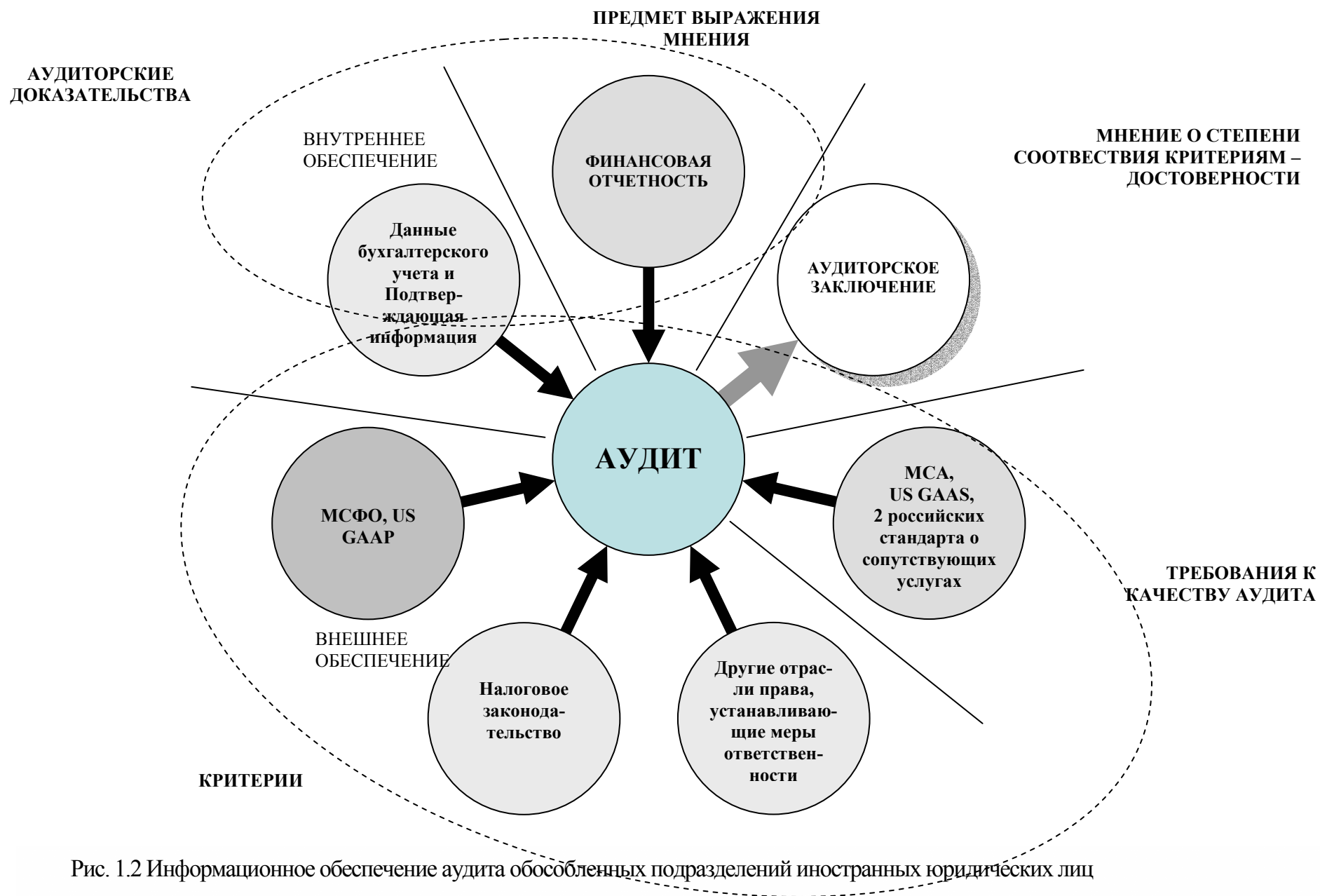


Рис. 1.2 Информационное обеспечение аудита обособленных подразделений иностранных юридических лиц

В соответствии с международными (70, с. 6) и американскими (76, с. 326-1) стандартами аудита, утверждения руководства, содержащиеся в финансовой отчетности, классифицируются следующим образом:

Таблица 1.3

Утверждения в финансовой отчетности ИЮЛ

Утверждение	БАЛАНС	ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ
1. Existence / Существование	Существование активов или обязательств на отчетную дату	
2. Rights and obligations / Права и обязательства	Наличие прав на активы и обязательств в отношении кредиторской задолженности	
3. Occurrence / Событие произошло		Событие, отраженное в отчете о прибылях и убытках, имело место
4. Completeness / Полнота	Полнота операций и остатков по счетам, отраженным в финансовой отчетности	
5. Valuation / Оценка	Правильно ли оценены статьи баланса	
6. Measurement and allocation / Измерение и распределение		Сделка или событие отражены в правильной сумме и выручка или расходы отражены в правильном временном периоде
7. Presentation and disclosure / Презентация и раскрытие	Представление и раскрытие данных – статья раскрыта, классифицирована и описана в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности	

MCA и US GAAS требуют, чтобы, используя приведенные выше категории утверждений, для каждого элемента финансовой отчетности аудитор устанавливал конкретные цели аудита. Затем, на основе конкретных целей аудита элемента финансовой отчетности аудитор выбирает тесты, позволяющие достичь этих конкретных целей.

В соответствии с MCA и US GAAS аудиторские доказательства состоят из двух

составляющих:

- Данных бухгалтерского учета, лежащих в основе финансовой отчетности, и
- Подтверждающей информации.

Данные бухгалтерского учета подразумевают записи на счетах бухгалтерского учета обособленного подразделения ИЮЛ, главные и вспомогательные книги, внутренние руководства по осуществлению учетных процедур, наряду с неформальными и служебными записками (такими как рабочие листы, расчеты и выверки), на основе которых составлена финансовая отчетность (76, с. 326 - 2). Данные бухгалтерского учета являются составляющей внутреннего обеспечения аудита.

Подтверждающая информация - документы (такие как чеки, счета, контракты и записи встреч), подтверждения и другие письменные утверждения наряду с прочей информацией, получаемой аудитором из опросов, наблюдения, проверки документов и инвентаризации или умозаключений. Подтверждающая информация может быть внешней и внутренней (76, с. 326 - 2).

Аудитор собирает и оценивает аудиторские доказательства с целью установить степень соответствия финансовой отчетности определенным критериям. Такими критериями в рамках аудита финансовой отчетности обособленного подразделения ИЮЛ в России являются МСФО и US GAAP.

Российское налоговое законодательство регулирует порядок исчисления и погашения налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ. Налоговые обязательства и, соответственно, расходы в свою очередь являются элементами финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Поэтому, российское налоговое законодательство является еще одним из источников информационного обеспечения аудита обособленных подразделений ИЮЛ в РФ. Существенной особенностью в информационном обеспечении аудита ИЮЛ является применение особых положений российского налогового законодательства и Международных договоров об избежании двойного налогообложения.

Осуществляя деятельность в РФ, обособленные подразделения ИЮЛ обязаны соблюдать требования российского налогового законодательства и других отраслей права. Причем, российским законодательством для обеспечения выполнения установленных требований

предусмотрены специальные меры ответственности в виде штрафов, которые учитываются при составлении финансовой отчетности обособленных подразделений в РФ. Следовательно, еще одним внешним источником информационного обеспечения аудита обособленных подразделений ИЮЛ являются Положения прочих отраслей российского законодательства, предусматривающие специальные меры ответственности.

Вышесказанные положения позволили сформулировать следующие выводы:

1. Наличие различий между российскими правилами финансовой отчетности и МСФО и US GAAP ведет к высокому риску искажения финансовой отчетности российских обособленных подразделений ИЮЛ, составляемой российским персоналом по МСФО и US GAAP. Поэтому, определяя значение понятия «аудит ИЮЛ» в рамках исследования, мы выбрали направление аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Далее, употребляя термин «аудит» в исследовании, мы будем подразумевать аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP.
2. Аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, не рассматривается «аудитом» в понимании Закона об аудиторской деятельности, а квалифицируется как сопутствующая аудиту услуга. Соответственно, положения российского Закона об аудиторской деятельности (35), регулирующие различные аспекты аудиторских проверок на соответствие бухгалтерской отчетности законодательству Российской Федерации, не распространяются на аудит финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP.
3. Из 38 российских правил (стандартов) аудиторской деятельности к аудиту финансовой отчетности ИЮЛ, составленной в соответствии с МСФО и US GAAP, в обязательном порядке применяются лишь два.
4. Неприменимость большинства российских стандартов по аудиту к аудиту финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, создает брешь в российском регулировании аудиторской деятельности. Поэтому, при аудите финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленной в соответствии с принципами МСФО и US GAAP, особую важность приобретают Общепринятые стандарты аудита США (GAAS) и Международные стандарты аудита (МСА).

Глава 2. Особенности расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений иностранных юридических лиц

2.1. Налоговые обязательства иностранных юридических лиц как особые элементы финансовой отчетности и объекты аудита

Особенности аудита финансовой отчетности ИЮЛ основываются на **особенностях критериев**, установленных для финансовой отчетности ИЮЛ и для ее элементов. Особыми элементами финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, максимально подверженными искажениям, являются налоговые обязательства.

Поэтому, на данный момент остро стоит задача выявления особенностей, присущих налоговым обязательствам ИЮЛ, как элементам финансовой отчетности, и в частности:

- (а) особенности раскрытия налоговых обязательств, предусмотренные стандартами финансовой отчетности,
- (б) особенности расчета налоговых обязательств ИЮЛ, предусмотренные налоговым законодательством.

Налоговые обязательства – это кредиторская задолженность налогоплательщика бюджету по налогам и сборам. Российские нормативные документы по бухгалтерскому учету не содержат определения кредиторской задолженности. Рассмотрим, как определяется кредиторская задолженность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и Общепринятыми стандартами бухгалтерского учета США.

В рамках Международных стандартов финансовой отчетности десять элементов финансовой отчетности определены в Концепции IASC о составлении и раскрытии финансовой отчетности (IASC's Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) (68, с. 66), а в рамках Общепринятых стандартов бухгалтерского учета США они определены в Положении о Концепции Финансового Учета №6 (Statement of Financial Accounting Concepts 6) (75, с. 35). Элементы финансовой отчетности приводятся в таблице 2.1. Элементы финансовой отчетности МСФО и US GAAP.

Таблица 2.1

Элементы финансовой отчетности МСФО и US GAAP

Наименование отчета	Elements of financial statement	Наименование элементов финансовой отчетности
1. Баланс	1.1. Assets. 1.2. Liabilities, 1.3. Equity	1.1. Активы. 1.2. Обязательства, 1.3. Собственные средства
2. Отчет о прибылях и убытках,	2.1. Revenue 2.2. Expenses 2.3. Gains 2.2. Losses	2.1. Выручка 2.2. Расходы 2.3. Доходы 2.2. Убытки
3. Отчет об изменениях в собственном капитале	3.1. Comprehensive income 3.2. Investments by owners 3.3. Distributions to owners	3.1. Изменения собственных средств 3.2. Инвестиции, осуществленные собственниками 3.3. Распределения собственникам

Концепция IASC (68 , с. 67) и SFAC6 (75, с. 37) определяют обязательства как *"Вероятные будущие уменьшения экономических выгод, возникающие от текущих обязанностей определенного лица по передаче активов или оказанию услуг другим лицам в будущем в результате произошедших событий"*.

Как американскими (75, с. 37), так и международными стандартами (68 , с. 67) предусматривается, что для признания обязательства должны выполняться следующие три условия:

1. *Обязательство требует от лица погасить текущую задолженность вероятной будущей передачей требуемого актива по наступлении определенного события или определенной даты,*
2. *Этой обязанности невозможно избежать, и*
3. *Событие, наложившее обязательство на конкретное лицо, произошло.*

Обязательства в большинстве случаев возникают в результате сделок, обеспечивающих предприятие ресурсами, и носят взаимный характер. Обязательства могут возникать и на

невзаимной основе в результате распределения дивидендов между владельцами и передаче активов благотворительным организациям (68, с. 68).

В более редких случаях юридическое лицо может понести обязательство не только на невзаимной, но и на недобровольной основе. Обязательство может быть наложено на юридическое лицо законодательными органами, правительством или судебной системой в форме налогов, сборов, штрафов и пошлин. Обязательства могут возникнуть в результате изменения цен или процентной ставки. Обязательства могут иметь исковый характер, или они могут быть справедливыми обязательствами, возникающими в результате требований социального, этического или нравственного порядка (68, с. 68).

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (34, п. 7.3) определяет, что кредиторская задолженность может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

Налоговые обязательства возникают в силу действия правовых норм, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. В соответствии со статьей 8 Налогового Кодекса (45), под налогом понимается *«...обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований»*.

Возникающие в силу действия законодательства о налогах и сборах налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности как кредиторская задолженность. Они накапливаются в случае несвоевременного исполнения обязанности по уплате.

Сами уменьшения экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения стоимости активов, возникновения обязательств, уменьшающих собственные средства, за исключением распределений участникам признаются, в соответствии с МСФО (68, с. 102) и US GAAP (75, с. 26), расходами. Поэтому, одновременно с признанием налоговых обязательств, как статьи бухгалтерского баланса, расход в сумме начисленного налогового обязательства признается как статья отчета о прибылях и убытках.

В случае переплаты, то есть уплаты налогов и сборов в суммах, превышающих налоговые обязательства, у налогоплательщика появляется краткосрочный актив - дебиторская задолженность бюджета. Таким образом, понятие обязательства, в том числе налогового, непосредственно связано с понятием актива.

В соответствии с SFAC6 (75, с. 35) и Концепцией IASC (68, с. 67) под активами понимаются *«вероятные будущие экономические выгоды, полученные или контролируемые определенным лицом в результате произошедших операций или событий»*.

МСФО (68, с. 67) и US GAAP (75, с. 35) предусматривают, что для признания актива должны выполняться следующие условия:

1. *Актив должен обеспечивать получение вероятных будущих экономических выгод, которые должны позволить активу обеспечить увеличение притока (уменьшение оттока) денежных средств,*
2. *Лицо должно быть способно получить выгоду и ограничить доступ к этой выгоде других лиц,*
3. *Событие, обеспечивающее лицо правом на возникшую выгоду, должно произойти.*

Барри Дж. Эпштейн (68, 67) отмечает, что активы остаются экономическим ресурсом предприятия настолько долго, насколько они продолжают соответствовать трем перечисленным выше требованиям. Он выделяет следующие присущие активам черты:

1. они могут быть обменены на другие активы,
2. в их отношении существует юридическое право пользоваться этими активами или требовать их погашения,
3. активы несут будущие экономические выгоды.

В соответствии с SFAC6 (75, с. 35) и Концепцией IASC (68, с. 67) активы и обязательства являются элементами или статьями бухгалтерского баланса. Следовательно, они раскрываются в рамках баланса по состоянию на отчетную дату. Сами же суммы активов и обязательств являются следствием произошедших событий.

В отношении налоговых обязательств такими событиями являются:

1. начисление обязательств по налогам, сборам, а также штрафов за налоговые правонарушения,

2. погашение налоговых обязательств денежными средствами и зачетом дебиторской задолженности.

Благодаря принципу двойной записи операции и сделки юридического лица, влияющие на суммы активов и обязательств, влияют не только на статьи бухгалтерского баланса, но и на статьи других компонентов финансовой отчетности.

В таблице 2.2 проиллюстрировано влияние операций по признанию и погашению налоговых обязательств на различные компоненты финансовой отчетности.

Таблица 2.2

Влияние налоговых событий на компоненты финансовой отчетности

Компонент финансовой отчетности	Начисление обязательств	Погашение обязательств	
		Денежными средствами	Зачетом
Баланс	●	●	
Отчет о прибылях и убытках	● ●		
Отчет о движении денежных средств		●	
Отчет о движении капитала	●		

Начисление налоговых обязательств увеличивает остаток кредиторской задолженности в балансе и расход на прямые налоги в отчете о прибылях и убытках. Увеличение расходов в отчете о прибылях и убытках уменьшает сумму прибыли после налогообложения, влияет на сумму изменения нераспределенной прибыли и ее остаток в отчете о движении капитала, а также на остаток нераспределенной прибыли в балансе.

Погашение налоговых обязательств денежными средствами уменьшает остатки денежных средств и кредиторской задолженности в балансе на отчетную дату, расходование денежных средств отражается в отчете о движении денежных средств.

Зачет дебиторской задолженности бюджета (переплаты) в счет погашения налоговых обязательств уменьшает остатки дебиторской и кредиторской задолженностей по расчетам с бюджетом в бухгалтерском балансе и не затрагивает других компонентов финансовой

отчетности.

Кроме правил по отражению в отчетности текущих налоговых обязательств, знакомых нам из российских бухгалтерских принципов, МСФО и US GAAP предусмотрены уникальные особенности в отражении отложенных налоговых обязательств и активов, относящихся к налогу на прибыль.

В соответствии с МСФО и US GAAP, помимо текущих налоговых активов и обязательств, баланс должен отражать остатки отложенных налоговых активов и обязательств. Расход по налогу на прибыль в отчете о прибылях и убытках не ограничивается суммой текущих обязательств, которые определены за налоговый период в налоговой декларации. Сумма расхода, помимо налога на прибыль к уплате за текущий налоговый период, должна учитывать изменение в балансовых статьях отложенных налоговых активов и обязательств. Балансовые статьи отложенных налоговых активов и обязательств рассчитываются на основе так называемых «временных разниц», т.е. разниц между балансовой стоимостью и налоговой базой активов и обязательств.

Порядок раскрытия информации о налоговых обязательствах в финансовой отчетности в соответствии с МСФО и US GAAP представлен в таблице 2.3.

Согласно исследованию, проведенному Джоном Блейком (84), помимо МСФО и US GAAP, схожие особенности также предусмотрены национальным законодательством Дании, Италии, Нидерландов, Испании, Великобритании и Ирландии.

Таким образом, налоговые обязательства и налоговый расход являются важными составляющими финансовой отчетности ИЮЛ. Они являются одними из видов, соответственно, обязательств и расходов, раскрываемых в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, как в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета, так и МСФО и US GAAP. Точно также как и другие обязательства и расходы организации, они уменьшают сумму нераспределенной прибыли в отчете о прибылях и убытках, отчете о движении капитала и бухгалтерском балансе. Суммы денежных средств, направленные на погашение налоговых, точно также как и других обязательств, раскрываются в отчете о движении денежных средств. Это – то, что объединяет налоговые обязательства и налоговый расход с другими видами обязательств и расходов ИЮЛ.

Таблица. 2.3

Раскрытие налоговых обязательств в финансовой отчетности

Компонент финансовой отчетности	Подлежащая раскрытию информация
Бухгалтерский баланс	<p>Сальдо по всем налоговым обязательствам и активам на отчетную дату, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> • текущие налоговые активы и обязательства, • отложенные налоговые активы и обязательства.
Отчет о прибылях и убытках	<p>Сумма налогового расхода, понесенного в течение отчетного периода, включая:</p> <ul style="list-style-type: none"> • текущие налоговые обязательства отчетного периода, • изменения в балансовых статьях отложенных налоговых активов и обязательств.
Отчет о движении денежных средств	Суммы денежных средств, уплаченные в течение отчетного периода в погашение налоговых обязательств
Учетная политика и пояснительные примечания к финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> • Существенные принципы, используемые при раскрытии отложенных налоговых активов и обязательств, • Дополнительная информация, раскрываемая в соответствии с МСФО и US GAAP в отношении компонентов расхода по налогу на прибыль и факторов повлиявших на изменения в статьях отложенных налоговых активов и обязательств.

Вместе с тем, налоговым обязательствам и налоговым расходам присущи уникальные характеристики, которые делают их особыми элементами финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ:

1. Налоговые обязательства в отличие от большинства других видов обязательств возникают на *невзаимной основе*. Признание налоговых обязательств не предполагает получения от контрагента ресурсов, то есть каких-либо конкретных активов, работ или услуг,

2. Налоговые обязательства, в отличие от большинства других видов обязательств, возникают на *недобровольной основе*. Суммы налоговых обязательств, в отличие от других видов обязательств, определяются не на основании добровольного соглашения сторон, а исходя из обязательных и императивных для налогоплательщика положений законодательства о налогах и сборах,
3. В целях обеспечения выполнения обязательств по налогам и сборам налоговое законодательство предусматривает *значительные штрафные санкции* за нарушения правил, вмененных в обязанность налогоплательщикам,
4. Особенностью налоговых обязательств, как статей финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, являются требования по раскрытию не только текущих, но и *отложенных налоговых активов и обязательств*.

Налоговые обязательства и налоговые расходы являются не только особыми элементами финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Они также являются и *специфическими объектами аудита* в рамках аудита финансовой отчетности. Это является следствием многочисленности требований, предъявляемых к налогоплательщикам – обособленным подразделениям ИЮЛ российским законодательством о налогах и сборах. В частности, они обязаны:

1. *Самостоятельно определять свой налоговый статус,*
2. *Исчислять налоговую базу* по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с налогообложением (п. 1 ст. 54). А это в свою очередь предполагает:
 - (а) вести налоговый учет в «узком смысле» в областях, где правила учета налогооблагаемой базы, установленные налоговым законодательством, отличаются от правил бухгалтерского учета и финансовой отчетности,
 - (б) вести учет налоговой базы по правилам бухгалтерского учета и финансовой отчетности в областях, где они совпадают с правилами учета налогооблагаемой базы, установленными налоговым законодательством,
 - (в) исчислять налоговую базу за период на основе комбинирования информации из данных налогового учета «в узком смысле» и данных бухгалтерского учета.

3. *Исчислять сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст. 52) и представлять налоговую декларацию* в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (п.1. ст. 80).
4. *Уплачивать налог, в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, или досрочно.* (п.1 ст. 45)

По нашему мнению, главная особенность налоговых обязательств, как объекта аудита, обусловлена тем, что налоговые обязательства (за очень редким исключением) не существуют в абсолютных цифрах (*фиксированных числах*). Налоговые активы и обязательства, как элементы финансовой отчетности, в отличие от любых других видов активов или обязательств, предполагают **многоступенчатую и опосредованную** систему учета налогооблагаемой базы, расчета налоговых обязательств, их отражения на счетах бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности (см. рис. 2.1).

Источники	Информация	Утверждения экономического субъекта
Счета бухгалтерского учета, регистры налогового учета	Первичные документы	Операции своевременно и правильно отражаются на счетах бухгалтерского учета и в налоговом учете в соответствии с выбранными бухгалтерскими принципами и (соответственно с правилами налогового кодекса)
	Налоговая база	При заполнении налоговой декларации из системы бухгалтерского и налогового учета правильно выбирается необходимая информация.
Налоговая декларация	Налоговая база	Налоговая база в правильной сумме перенесена из бухгалтерского учета в налоговую декларацию
	Налоговые обязательства	Налоговые обязательства исчислены в налоговой декларации корректно
Счета бухгалтерского учета	Налоговые обязательства	Налоговые обязательства, исчисленные в налоговой декларации, правильно отражены на счетах бухгалтерского учета.
	Погашение (уплата) налоговых обязательств	На счетах бухгалтерского учета правильно отражено погашение или зачет обязательств.
Финансовая отчетность		
Бухгалтерский баланс	Остатки налоговых обязательств	Остатки отложенных и текущих налоговых обязательств и активов, отраженных на счетах бухгалтерского учета по состоянию на конец отчетного периода, надлежащим образом отражены в бухгалтерском балансе.
Отчет о прибылях и убытках	Налоговый расход	Оборот по налоговым обязательствам, отраженным на счетах бухгалтерского учета за отчетный период, надлежащим образом отражены в отчете о прибылях и убытках

Рис. 2.1 Схема движения информации о налоговых обязательствах.

Исходя из требований, установленных налоговым законодательством, расчет и раскрытие налоговых обязательств в финансовой отчетности ИЮЛ осуществляется, как минимум, в следующие пять этапов.

Этапы расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности ИЮЛ:

1. Определение налогового статуса
2. Учет налогооблагаемой базы,
3. Расчет налоговых обязательств,
4. Отражение налоговых обязательств на счетах бухгалтерского учета, и
5. Раскрытие информации о налоговых обязательствах в финансовой отчетности.

Каждая стадия формирования, учета и раскрытия налоговых обязательств является необходимой и неизбежной. Результат каждой стадии используется на последующих стадиях.

Вместе с этим, на каждом из перечисленных этапов существует риск искажений. Ошибка, допущенная на любом из первых четырех этапов, неизбежно исказит сумму налоговых обязательств, раскрываемую в бухгалтерском балансе, и сумму налогового расхода в отчете о прибылях и убытках. Эффект ошибок, допущенных одновременно на нескольких этапах расчета и раскрытия налоговых обязательств, еще более значителен. Внутрихозяйственный риск в отношении налоговых обязательств повышен. Многоэтапность расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности ведет к изначально высокому риску их искажения как объекта аудита.

Особенность налоговых обязательств, как объекта аудита, также состоит в том, что в отличие от других видов активов и обязательств, расчет налоговых обязательств и активов является обязанностью исключительно налогоплательщика. Из-за сложности их расчета у налогоплательщика отсутствует возможность без проведения налоговой проверки получить от контрагента – налоговых органов подтверждение о сумме встречной задолженности. Обычная сверка задолженности, как с другими контрагентами, в отношении налоговых обязательств практически невозможна. Поэтому риски контроля и необнаружения в отношении налоговых обязательств также высоки. Изначально высокий риск искажения налоговых обязательств значительно возрастает.

Однако этим особенность налоговых обязательств, как объекта аудита, не ограничивается.

У обособленных подразделений ИЮЛ существуют особенности некоторых из этапов исчисления налога на прибыль, налога на имущество, а также налога на добавленную стоимость в сравнении с российскими юридическими лицами. Практика показывает, что эти особенности мало известны как среди представителей бухгалтерской профессии, так и среди внутренних и внешних аудиторов. На этих особенных этапах исчисления налоговых обязательств продолжают возрастать внутрихозяйственный, контрольный риски и риск необнаружения. Это также усиливает риск искажения налоговых обязательств.

Особенностью налоговых обязательств, как объекта аудита, в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, являются также требования по раскрытию не только текущих, но и отложенных налоговых активов и обязательств. Соответственно, внутрихозяйственный, контрольный риски и риск необнаружения высоки и на этапе раскрытия отложенных налоговых активов и обязательств в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP. Риск искажения налоговых обязательств, расходов и активов в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP максимально высок.

Соответственно, высока вероятность недостоверности финансовой отчетности ИЮЛ о деятельности в РФ и принятия заинтересованными пользователями ошибочных решений на основе искаженной информации.

Остро стоит задача:

- (a) выявить те стадии расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, на которых риск возникновения искажений максимален, и
- (b) разработать методику аудита налоговых обязательств на этих стадиях.

На наш взгляд, такими стадиями исчисления и раскрытия налоговых обязательств обособленными подразделениями ИЮЛ, являются особенности расчета обязательств по налогу на прибыль, налогу на имущество и налога на добавленную стоимость в сравнении с порядком, применяемым к РЮЛ, а также особенности раскрытия в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, обязательств по налогу на прибыль, налогу на имущество.

В таблице 2.4 перечислены основные этапы расчета обязательств по налогу на прибыль, налогу на имущество и НДС, по которым существуют особенности исчисления налогов сравнении с российскими юридическими лицами. В таблице также выделены особенности раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP.

Таблица 2.4

**Особенности на различных этапах расчета и раскрытия налоговых
обязательств обособленных подразделений ИЮЛ**

Наименование стадии	Индекс строки	Налог на прибыль	Налог на имущество	НДС
Индекс столбца		А	Б	В
1. Определение налогового статуса	1	A.1	Налоговый статус для налога на имущество и НДС не определяется. Используется статус для налога на прибыль.	
2. Учет и определение налогооблагаемой базы	2	A.2	Б.2	В.2
3. Расчет налоговых обязательств	3	A.3	Б.3	В.3
4. Отражение налоговых обязательств на счетах бухгалтерского учета	4	A.4	Б.4	В.4
5. Раскрытие налоговых обязательств в финансовой отчетности	5	A.5	Б.5	В.5

 Наличие существенных особенностей

Вышесказанное позволяет сформулировать следующие выводы:

Налоговые обязательства возникают в силу действия правовых норм, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, являются важной составляющей финансовой отчетности ИЮЛ. Они являются одними из видов, соответственно, обязательств и расходов, раскрываемых в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, как в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета, так и МСФО и US GAAP.

Вместе с тем, налоговым обязательствам и налоговым расходам присущи уникальные характеристики, которые делают их **особыми элементами финансовой отчетности** обособленных подразделений ИЮЛ. Это - их возникновение на невзаимной и недобровольной основе, значительные штрафные санкции за нарушения правил, вмененных в обязанность налогоплательщикам, особенности раскрытия в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и требований по налогу на прибыль в соответствии со стандартами МСФО и US GAAP.

Налоговые активы и обязательства также являются специфическими объектами аудита, что вызвано влиянием следующих факторов:

1. Многоэтапностью расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности, каждый этап из которых является необходимым и неизбежным.
2. Отсутствием возможности без проведения налоговой проверки получить от контрагента подтверждение о сумме встречной задолженности.
3. Наличием особенностей исчисления налога на прибыль, налога на имущество, а также НДС в сравнении с российскими юридическими лицами.
4. Наличием требований по раскрытию не только текущих, но и отложенных налоговых активов и обязательств в соответствии со стандартами МСФО и US GAAP.

Подтвердить сумму налогового обязательства всегда несопоставимо сложнее, чем подтвердить сумму любой другой статьи финансовой отчетности. На наш взгляд, наибольший вклад в многократное возрастание риска искажения налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ оказывают два последних фактора. Поэтому в дальнейшем мы сосредоточимся на выявлении перечисленных особенностей и разработке методов по выявлению и устранению влияния этих факторов.

2.2. Особенности расчета и раскрытия в финансовой отчетности обязательств по налогу на прибыль

В результате развития налогового законодательства требования по расчету налоговых обязательств, предъявляемые к РЮЛ и обособленным подразделениям ИЮЛ, сблизились. В большинстве случаев закрылись существовавшие ранее бреши в регулировании расчета налоговых обязательств ИЮЛ. Вместе с тем, несмотря на некоторую унификацию требований, наиболее существенные особенности, вытекающие из специфики ИЮЛ и их деятельности в РФ, продолжают существовать.

В отличие от РЮЛ, которые всегда являлись плательщиками налога на прибыль, обособленные подразделения ИЮЛ являются плательщиками налога на прибыль лишь при соответствии определенным критериям.

В международном налогообложении критерием, на основании которого государство постоянного местопребывания ИЮЛ и государство фактического осуществления деятельности ИЮЛ (Россия) разграничивают между собой права облагать доходы ИЮЛ, является термин «постоянное представительство».

Государство постоянного местопребывания ИЮЛ обычно распространяет налоговую юрисдикцию на ее налогоплательщика - ИЮЛ на основе принципа резидентства. Россия распространяет свою налоговую юрисдикцию на ИЮЛ в отношении всех доходов, которые извлечены от деятельности на ее территории, на основе принципа территориальности. При подобном распространении двумя государствами своей налоговой юрисдикции на одни и те же доходы, но на основе различных принципов, возможны конфликты.

Первые конфликты налоговых юрисдикций начали возникать при увеличении объемов международной торговли и усилении интеграционных процессов в мировой экономике уже в начале XX века. Конфликты разрешались через заключение между государствами международных соглашений об избежании двойного налогообложения и разграничение прав налогооблагать доходы ИЮЛ. Критерием такого разграничения прав явился термин «постоянное представительство», возникший примерно в конце Первой мировой войны.

Определение «постоянного представительства» установлено как во внутреннем российском законодательстве, так и в межправительственных соглашениях (конвенциях) об

избежании (устранении) двойного налогообложения доходов и имущества (далее МСОИДН), заключенных Россией с более чем 43 странами.

Вступившая в силу с 1 января 2002 года 25 Глава НК РФ определяет «постоянное представительство» в пункте 2 статьи 306. В рамках большинства МСОИДН, заключенных Россией с другими государствами, понятие «постоянного представительства» установлено в статье 5.

Правила и нормы, установленные международными договорами Российской Федерации, имеют приоритет в случае их противоречия Законам и нормативным правовым актам о налогах и сборах РФ. Поэтому при наличии МСОИДН со страной постоянного местопребывания ИЮЛ необходимо руководствоваться определением «постоянного представительства» этого МСОИДН, при его отсутствии – определением статьи 306 НК РФ.

В Приложении 4 приведено сопоставление определений «постоянного представительства», установленных 306 статьей НК РФ и статьей 5 типовой модели ОЭСР, содержание которой совпадает с определениями большинства МСОИДН, заключенных Россией с другими государствами.

На основе проведенного анализа и сопоставления определений мы пришли к следующим выводам:

1. Несмотря на различия в используемых формулировках, определения, установленные 306 статьей НК РФ и статьей 5 типовой модели ОЭСР, по сути схожи.
2. Определения приводят набор правил, позволяющих определить, создает ли деятельность/присутствие компании в другой стране постоянное представительство для целей налогообложения. В случае, если активная деятельность компании попадает под определение постоянного представительства, страна, в которой постоянное представительство образовано, распространяет на такую компанию принцип территориальности, облагая налогом доходы от данной деятельности, полученные во всем мире.
3. Для образования постоянного представительства необходимо:
 - (а) наличие коммерческой активной деятельности, то есть деятельность эта должна быть направлена на извлечение прибыли.
 - (б) соответствие двум признакам постоянства:

Первый из них - постоянство места.

Второй признак постоянства - постоянство времени. Именно регулярная деятельность компании может создать постоянное представительство. В Российской Федерации де-факто действует правило 30 дней в календарном году.

4. С учетом использования указанных характеристик для спорных случаев, в которых деятельность иностранной компании не попадает под определение постоянного представительства, как пункт 4 статьи 306 НК, так и пункт 4 статьи 5 типовой конвенции ОЭСР приводят в целом схожий список исключений для активной деятельности, при которой налогооблагаемого присутствия возникать не будет.
5. Если активная деятельность ИЮЛ образует в России постоянное представительство, то доходы, относящиеся к постоянному представительству, будут облагаться в России.
6. Если же деятельность ИЮЛ не создает в России постоянного представительства, то активные доходы, полученные в России, не подлежат налогообложению.
7. Одного лишь осуществления активной деятельности в РФ недостаточно для уплаты налогов в России. Такая деятельность должна быть коммерческой и постоянной.

Если до конца 2001 года определение налоговой базы для РЮЛ и обособленных подразделений ИЮЛ разительно отличалось, то с вступлением в силу 25 Главы НК РФ правила становятся унифицированными. Если до 1 января 2002 года статья 2 «Объект обложения налогом и порядок исчисления облагаемой прибыли» Закона «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (49) на обособленные подразделения ИЮЛ не распространялась, то общие правила по расчету налога на прибыль, предусмотренные 25 Главой НК РФ, распространяются равным образом как на РЮЛ, так и ИЮЛ.

Новой особенностью является нераспространение на обособленные подразделения ИЮЛ требований по корректировке процентов по заемным средствам на коэффициент капитализации, предусмотренных пунктами 2-4 статьи 269 НК РФ. Напомним, что для РЮЛ установлены ограничения на вычитаемую сумму процентов по займам, полученным от иностранных учредителей (участников) РЮЛ. На обособленные подразделения ИЮЛ это ограничение не распространяется.

Новые черты приобрели особенности вычитаемости расходов в соответствии с

Протоколами к ряду МСОИДН России (см. Приложение 5, с. 164) с Нидерландами, Германией, США, Великобританией, Францией. Перечисленные протоколы позволяют постоянным представительством ИЮЛ – резидентов перечисленных государств, а также РЮЛ, в уставном капитале которых участвуют резиденты перечисленных государств, уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму фактических затрат, которые по российскому законодательству могут уменьшать налогооблагаемую прибыль лишь в определенных пределах.

Особенности в применении положений протоколов к перечисленным МСОИДН в отношении постоянных представительств ИЮЛ в сравнении с РЮЛ состоят в том, что выгоды протокола на постоянные представительства ИЮЛ распространяются автоматически.

В то же время, в соответствии с протоколами к МСОИДН с США и Францией, для того, чтобы РЮЛ с участием в капитале резидентов договаривающегося государства могло воспользоваться особым порядком вычета некоторых нормируемых по российскому законодательству расходов, оно должно отвечать определенным условиям. Условия состоят в минимальном размере уставного капитала и определенном проценте прибыльного владения. В этом смысле преимущества постоянных представительств ИЮЛ заключаются в том, что чтобы пользоваться перечисленными выгодами протокола они не обязаны соответствовать этим критериям.

Первой особенностью, предусмотренной Протоколами к перечисленным МСОИДН, является особенность уменьшения налоговой базы на сумму процентов по кредитам банков и процентов по привлеченным займам. Все перечисленные протоколы, за исключением США, предоставляют возможность неограниченного вычета.

Сравним их с правилами по вычету процентов, установленными статьей 269 НК РФ. Статья 269 НК РФ, помимо положений п.2-4 269 НК РФ, предусматривает два типа ограничений на размер вычитаемых процентов. Тип ограничения, применяемого в конкретном случае, зависит от наличия у налогоплательщика долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях.

Таблица 2.5

Ограничения на вычитаемые проценты (статья 269 НК РФ)

Критерий	Ограничение на размер вычитаемых процентов
Долговые обязательства, выданные в том же квартале на сопоставимых условиях в наличии	Максимальное отклонение от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях ограничено 20%.
Долговые обязательства, выданные в том же квартале на сопоставимых условиях отсутствуют	По долговым обязательствам в рублях ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенная в 1,1 раза, По долговым обязательствам в иностранной валюте – 15%.

Так у РЮЛ, получившего в одном отчетном периоде беспроцентный займ или займ с низкой процентной ставкой и займ с процентной ставкой на рыночном уровне, очевидно, будет испытывать сложности с уменьшением налогооблагаемой прибыли на сумму процентов по последнему. Такой проблемы у обособленных подразделений ИЮЛ не возникает.

В соответствии с протоколами к МСОИДН с Германией, Великобританией и Францией процент не должен превышать сумму, которая была бы согласована между независимыми лицами в сходных обстоятельствах. Протокол к соглашению с Нидерландами не устанавливает никаких ограничений на размер процентов по кредитам и займам. Протокол к соглашению с США наименее интересен, в соответствии с ним вычет не может превышать ограничения, установленного законодательством России, но не может быть ниже, чем лондонская межбанковская процентная ставка ("ЛИБОР"), увеличенная на умеренную надбавку за риск, которая предусматривается в кредитном соглашении.

Таким образом, протоколом к МСОИДН с Нидерландами ограничений на вычитаемость процентов вообще не установлено. Протоколами к МСОИДН с Германией, Великобританией, Францией и США предусмотрены менее жесткие ограничения вычитаемости процентов, чем российским законодательством.

В соответствии с протоколами к МСОИДН с Германией и Францией неограниченному вычету подлежат и *любые* расходы на рекламу. Вычитаемость расходов на рекламу, не перечисленных в абзацах втором- четвертом пункта статьи 264 НК РФ, ограничена российским законодательством 1% от выручки.

Понятно, что привлекательной эта особенность по включению в затраты для целей налогообложения является для тех постоянных представительств ИЮЛ, облагаемых налогом на прибыль по прямому методу, которые планируют значительный объем рекламы.

В соответствии с протоколом к МСОИДН с Францией, вычету подлежат «все выплаты, по которым обособленное подразделение несет расходы, выплачиваемые за оказываемые услуги, и другие издержки, по которым оно несет расходы в целях своей промышленной или коммерческой деятельности». Следовательно, протокол к МСОИДН с Францией предполагает неограниченную возможность уменьшать налогооблагаемую прибыль не только на проценты по займам и расходам на рекламу, но и на другие расходы, вычитаемость которых в настоящий момент ограничена 25 Главой НК РФ. Эти расходы перечислены в таблице 2.7.

Таблица 2.7

Другие расходы, вычитаемость которых ограничена 25 Главой НК РФ	
Наименование расхода	Ограничение
<i>представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества</i>	4 процента от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период. (п. 22 ст. П. 1 статьи 264)
<i>расходы на командировки в части суточных</i>	Нормы, установленные постановлениями Правительства РФ. (п. 12 п. 1 статьи 264)

Из специфики обособленных подразделений ИЮЛ и их деятельности в РФ вытекают следующие особенности определения их налоговой базы для налога на прибыль.

При определении прибыли постоянного представительства как налогооблагаемые доходы, так и расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль обособленного подразделения ИЮЛ, должны относиться к деятельности постоянного представительства ИЮЛ. Это предполагает наличие причинно-следственной связи между деятельностью, осуществляемой через постоянное представительство, полученными налогооблагаемыми доходами и вычитаемыми расходами.

Исходя из того, что определенная часть расходов, связанная с деятельностью постоянного представительства, могла быть понесена головным офисом ИЮЛ в стране постоянного местопребывания, такие расходы, в соответствии с требованиями МСОИДН, должны

передаваться обособленному подразделению и учитываться при расчете налога на прибыль. Наиболее типичным примером таких расходов является заработная плата. Часто заработная плата иностранным руководящим работникам обособленных подразделений ИЮЛ выплачивается за рубежом. Иногда заработная плата непосредственно из головного офиса ИЮЛ выплачивается и рядовым сотрудникам на их валютные счета в российских банках.

Пунктом 3 статьи 307 НК РФ предусмотрена особенность определения налогооблагаемой базы ИЮЛ, осуществляющих безвозмездно на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц. В отношении такой деятельности налоговая база определяется в размере 20 процентов от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

В соответствии с п. 4 статьи 307 НК РФ при наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более, чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

Право консолидировать прибыль и уплачивать налог на прибыль с совокупного финансового результата всех отделений ИЮЛ, осуществляющих деятельность на территории РФ, возникает лишь при осуществлении деятельности в рамках единого технологического процесса.

Расчет налоговых обязательств является третьим из перечисленных нами этапов по формированию балансовых статей налоговых активов и обязательств и налогового расхода как статьи отчета о прибылях и убытках.

Действующая в настоящий момент форма налоговой декларации была утверждена Приказом МНС РФ об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации от 26.07.2002 N БГ-3-23/398 (52). Обособленные подразделения ИЮЛ обязаны определять свой налоговый статус. В связи с этим у них существуют особенности определения налоговой базы, а форма декларации отличается от декларации по налогу на прибыль, применяемой РЮЛ.

Дополнительным компонентом отчетности по налогу на прибыль, который не встречается у РЮЛ, является отчет о деятельности ИЮЛ. Рекомендации по подготовке отчета о

деятельности обычно ежегодно издаются МНС по субъектам федерации. В г. Москве последние рекомендации были утверждены Письмом Межрайонной инспекции МНС РФ N 38 о порядке составления и представления годовой отчетности за 2000 год иностранными юридическими лицами, осуществляющими деятельность в Российской Федерации (городе Москве) (54).

Главные особенности налоговой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ вытекают из особенностей деятельности обособленного подразделения и его налогового статуса. Если деятельность обособленного подразделения ИЮЛ привела к образованию постоянного представительства, то механизм расчета налога на прибыль исходя из налоговой базы и налоговых льгот идентичен порядку расчета, применяемому РЮЛ.

Таким образом, несмотря на множество отличий между декларацией по налогу на прибыль иностранной организации и декларацией по налогу на прибыль РЮЛ, на обязанность обособленных подразделений ИЮЛ заполнять отчет о деятельности, механизм расчета налога на прибыль не меняется.

Поскольку расчет налоговых обязательств является одной из стадий подтверждения достоверности налоговых обязательств, раскрываемых в финансовой отчетности ИЮЛ, то в спектр нашего исследования попадут лишь те первостепенные особенности, которые влияют на размер налоговых обязательств.

Такой особенностью расчета, влияющей на размер налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ, является применение специальной налоговой ставки к дивидендам, полученным ИЮЛ от РЮЛ. Вместо 6% ставки налога, распространяемой на дивиденды, полученные РЮЛ от российских организаций, к дивидендам, полученным ИЮЛ от российских организаций, применяется ставка 15%.

В соответствии с НК РФ, налог с дивидендов подлежит удержанию налоговыми агентами, но если налог не был удержан, то обособленное подразделение ИЮЛ должно исчислить, задекларировать и заплатить налог самостоятельно. В этом случае у обособленного подразделения ИЮЛ возникнут налоговый расход и обязательства, раскрываемые в финансовой отчетности наравне с другими событиями отчетного периода. Ставка налога повлияет на размер этого налогового расхода и обязательств.

Доходы и расходы, раскрываемые в отчете о прибылях и убытках, влияют на прибыль до налогообложения только того отчетного периода, за который подготовлена финансовая отчетность. Однако, их влияние на налогооблагаемую прибыль отчетным периодом не ограничивается. Многие из доходов и расходов влияют не только на налогооблагаемую прибыль отчетного периода, но и на налогооблагаемую прибыль последующих периодов.

Балансовые статьи, которые уже повлияли на прибыль до налогообложения в финансовой отчетности за отчетный и предшествующие периоды, могут оказывать влияние на будущую налогооблагаемую прибыль.

Напомним, что в соответствии с МСФО (68, с. 102) и US GAAP (75, с. 26) уменьшения экономических выгод в течение отчетного периода в форме возникновения обязательств, уменьшающих собственные средства, признаются расходами.

Поэтому признание в финансовой отчетности расхода по налогу на прибыль лишь в сумме, отраженной в налоговой декларации за истекший налоговый период, а обязательств лишь в сумме текущей задолженности на конец отчетного периода, означает раскрытие в отчете о прибылях и убытках лишь части доходов и расходов отчетного периода, а в балансе - лишь части налоговых активов и обязательств.

В соответствии с МСФО и US GAAP, цель отражения отложенных налоговых активов и обязательств - отразить в полной стоимости налоговый эффект всех событий, которые произошли на отчетную дату составления бухгалтерского баланса.

Принцип раскрытия отложенных налогов в российской практике уже давно используется при отражении, например, задолженности по НДС, относящейся к непогашенной дебиторской задолженности при определении налоговой базы для НДС "по оплате". В этом случае в бухгалтерском балансе РЮЛ в строке «прочие кредиторы» раскрываются обязательства по НДС, которые возникли, но срок уплаты которых еще не наступил. Благодаря отражению "отложенного" НДС в бухгалтерском балансе заинтересованные пользователи получают достоверную информацию как о размере текущих обязательств к уплате, так и обязательств, которые будет необходимо погасить в будущем.

Поскольку НДС - косвенный налог, то на финансовый результат от деятельности он не влияет. Если же мы возьмем налог на прибыль, влияющий на размер чистой прибыли после

налогообложения, то очевидна еще большая необходимость раскрывать для заинтересованных пользователей информацию о размере текущих и будущих обязательств, о суммарном размере налогового расхода за отчетный период по налогу на прибыль.

Неполное раскрытие фактов хозяйственной деятельности в финансовой отчетности несет риск ее искажения и ошибочных управленческих решений, сделанных на основе недостоверной информации.

Необходимость раскрывать в финансовой отчетности не только текущие, но и отложенные налоговые активы и обязательства в рамках МСФО и US GAAP давно осознана. Более того, требования по раскрытию отложенных налоговых активов и обязательств являются объектом пристального внимания профессиональных органов и организаций, ответственных за разработку и усовершенствование действующих стандартов в рамках МСФО и US GAAP.

Однако, в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета, обязательства по налогу на прибыль до сих пор раскрываются лишь в сумме задолженности за текущий период, в этой же сумме раскрывается расход на налог на прибыль в отчете о прибылях и убытках.

Следовательно, предусмотренные МСФО и US GAAP правила раскрытия отложенных активов и обязательств по налогу на прибыль являются существенной особенностью раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

Раскрытие отложенных налоговых активов и обязательств в финансовой отчетности регулирует МСФО-12 «Налоги на прибыль» (ред. 2000 г.), а в рамках US GAAP - FAS-109 «Учет налогов на прибыль».

Признание доходов (расходов) для целей финансовой отчетности и налогообложения в отдельных случаях может не совпадать. Так, с 1 января 2002 российские налогоплательщики, в том числе и обособленные подразделения ИЮЛ, вправе использовать различные способы группировки и обобщения фактов хозяйственной деятельности для целей бухгалтерского учета и налогообложения. В результате между прибылью по данным финансовой отчетности и прибылью для целей налогообложения возникают разницы, влияющие на сумму текущих и будущих обязательств по налогу на прибыль.

Чтобы определить это уменьшение (увеличение) будущих налоговых обязательств, согласно МСФО 12 (2000 г.) и FAS-109 используется «обязательственный» (asset/ liability)

метод, ориентированный на бухгалтерский баланс.

По мнению многих зарубежных специалистов, например Барри Эпштейна (69, с. 621), правила по раскрытию отложенных активов и обязательств являются одной из наиболее сложных областей теории и практики бухгалтерского учета. Поэтому, неотъемлемой частью метода является следующая терминология, используемая в МСФО (71, с. 12-10) и US GAAP (75, с. 617).

Отложенные налоговые обязательства – суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных³ разниц (taxable temporary differences).

Отложенные налоговые активы – суммы налога на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении вычитаемых временных разниц (deductible temporary differences) и переноса убытков прошлых лет.

Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой. Временные разницы могут быть либо налогооблагаемыми, либо вычитаемыми.

Налогооблагаемые временные разницы – временные разницы, которые приводят к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (убытка) будущих периодов, когда возмещается или погашается балансовая стоимость активов или обязательств.

Вычитаемые временные разницы – временные разницы, приводящие к возникновению сумм, которые вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли (убытка) будущих периодов, когда возмещается или погашается балансовая стоимость активов или обязательств.

Обязательства – это вероятные уменьшения экономических выгод, возникающие от текущих обязанностей лица по передаче активов или оказанию услуг другим лицам в будущем в результате произошедших событий.

Активы – вероятные будущие экономические выгоды, полученные или контролируемые

³ Слово «временные» в этом и последующих определениях следует читать с ударением на первый слог, и понимать в значении слова «непостоянные» (temporary).

определенным лицом в результате произошедших операций или событий.

Балансовая стоимость активов и обязательств – это стоимость, по которой они отражаются в балансе.

Налоговая база активов и обязательств – это сумма, по которой активы и обязательства учитываются для целей налогообложения.

Налоговая база актива – это величина, которую для целей налогообложения вычитают из любых экономических выгод, которые получит компания после возмещения балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не облагаются налогом, то налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

Налоговая база обязательства – это величина, равная его балансовой стоимости за вычетом любой суммы, которая в отношении этого обязательства будет уменьшать налогооблагаемую прибыль будущих периодов. При получении авансов налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом суммы дохода, который не будет облагаться налогом в будущих периодах.

Разницы между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой образуют отложенные налоговые активы и обязательства. Перенос убытков прошлых лет образует отложенные налоговые активы.

«Обязательственный» метод расчета отложенных налоговых активов и обязательств предполагает последовательность действий, состоящую из четырех этапов:

1. Признание обязательства (актива) на сумму налога, подлежащего уплате (возмещению).
2. Выявление вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц и убытков прошлых лет.
3. Оценка текущих и отложенных налоговых активов и обязательств;
4. Создание резервов в отношении отложенных налоговых активов.

Сумма налога, подлежащего уплате, определяется в налоговой декларации. Аналогично российским правилам бухгалтерского учета ее отражают как расход по налогу на прибыль в отчете о прибылях и убытках и как краткосрочное налоговое обязательство в балансе.

В самом признании активов заложено будущее возмещение их балансовой стоимости в

форме экономических выгод, которые компания получит в будущих периодах. Признание обязательств предполагает, что их балансовая стоимость будет возмещена в будущих периодах путем выбытия из компании ресурсов, содержащих экономические выгоды. Возмещение налоговой базы обязательств уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Однако, возмещение стоимости активов и обязательств для целей финансовой отчетности и для целей налогообложения может происходить по-разному. На основе сопоставления правил МСФО и US GAAP с правилами налогового учета НК РФ были выявлены области, где такие различия возможны. В таблице 2.8. мы приводим и конкретные примеры различий между возмещением стоимости активов по правилам бухгалтерского учета и налогообложения, влияющими на возникновение временных разниц в соответствии с МСФО и US GAAP.

Таблица 2.8.

Возмещение стоимости активов и обязательств в бухгалтерском и налоговом учете

	Область возникновения временных разниц	Пример применения разных способов группировки и обобщения фактов хозяйственной деятельности	
		Бухгалтерский учет	Налоговый учет
1.	Признание выручки	Метод начисления	Кассовый метод (Статья 273 НК)
2.	Признание расходов	Метод начисления	Кассовый метод (Статья 273 НК)
3.	Создание резерва по сомнительным долгам	Исходя из справедливой стоимости дебиторской задолженности по МСФО и US GAAP	Не создается
4.	Запасы:		
4.1	Метод списания	ФИФО	ЛИФО
4.2	Валюта оценки	Доллары США	Рубли
4.3	Стоимость	Справедливая стоимость	Стоимость приобретения
5.	Основные средства:		
5.1	Метод амортизации	Линейный метод	Нелинейный (ускоренный) метод
5.2	Срок амортизации	Срок ожидаемого использования	Срок использования, установленный для амортизационной группы (Статья 258 НК)
5.3	Валюта оценки	Доллары США	Рубли
5.4	Стоимость	Остаточная стоимость по данным бухгалтерского учета, уменьшенная до справедливой стоимости	Остаточная стоимость по данным налогового учета
6.	Перенос убытков прошлых лет	Не уменьшает прибыль в финансовой отчетности	Уменьшает налогооблагаемую прибыль (Статья 283 НК)

Вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы выявляются на основании сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой базой. Наиболее логичным способом сравнения является сопоставление бухгалтерского баланса, подготовленного по МСФО или US GAAP, с балансом, отражающим налоговую базу активов и обязательств. Приведем пример сравнения, при котором имели бы место все из вышеперечисленных случаев возникновения временных разниц, кроме переноса убытков прошлых лет.

Таблица 2.9

Баланс филиала Worldwide Trading, Inc. на 31 декабря 20X2 г.

Статьи баланса на 31.12.20X2	Балансовая стоимость	Налоговая база	Временные разницы	
			Вычита- емые	Налого- облагаемые
АКТИВ				
<i>Текущие активы</i>				
Денежные средства и депозиты в банках	500	500	-	-
Дебиторская задолженность покупателей (за минусом резерва)	2,300	-	-	-
(а) Дебиторская задолженность покупателей	2,600	-	-	2,600
(б) Резерв по сомнительным долгам	(300)	-	300	-
Запасы	3,220	2,920	-	300
<i>Основные средства</i>				
Машины и оборудование	2,700	2,250	-	450
Всего активов	8,720		-	3,350
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ				
<i>Текущие обязательства</i>				
Задолженность поставщикам и заказчикам	1,000	-	1,000	-
Расчеты с головным офисом	4,020	4,020	-	-
Налог на прибыль	300	300	-	-
Авансы полученные	400	-	400	-
<i>Нераспределенная прибыль</i>				
Нераспределенная прибыль	3,000	Нет	Нет	Нет
Всего обязательств и нераспределенной прибыли	8,720	-	1,700	-

Будем исходить из того, что прибыль до налогообложения в соответствии с отчетом о прибылях и убытках российского филиала Worldwide Trading, Inc. за 20X2 год составила 3,300 тыс. долларов США. Налоговая база для налога на прибыль, исчисленная по кассовому методу на основе налоговой декларации за 20X2 год, составила 1,250 тыс. долларов США. Сумма налога на прибыль, подлежащего к уплате за истекший налоговый период, составила 300 тыс. долларов США ($1,250 \times 24\%$) и отражена нами в балансе. В балансе пока не признаны отложенные активы и обязательства по налогу на прибыль, т.е. расход по налогу на прибыль признан не в полной сумме.

20X2 год был первым годом работы российского филиала Worldwide Trading, Inc. Поэтому у филиала нет убытков прошлых лет, на которые он бы мог уменьшать налогооблагаемую прибыль 20X2 и последующих налоговых периодов. Временные разницы, выявленные по состоянию на 31 декабря 20X2 года, возникли в течение 20X2 года и повлияли на налогооблагаемую прибыль последующих периодов.

Отраженная в балансе дебиторская задолженность – результат признания выручки от продаж в отчете о прибылях и убытках. Выручка, раскрытая в отчете о прибылях и убытках, уже в полной сумме повлияла на прибыль отчетного периода в финансовой отчетности. Оплаченная часть выручки повлияла на налогооблагаемую прибыль 20X2 года, а неоплаченная часть в сумме дебиторской задолженности увеличит налогооблагаемую прибыль последующих периодов. Следовательно, в отношении дебиторской задолженности на 31 декабря 20X2 года существует налогооблагаемая временная разница в сумме 2,600 тыс. долларов США.

Филиалом Worldwide Trading, Inc. в 20X2 году в бухгалтерском учете образован резерв по сомнительным долгам. Расход на его создание уменьшил прибыль в отчете о прибылях и убытках. В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения филиал уменьшает налогооблагаемую прибыль на сумму списанных безнадежных долгов по истечении срока исковой давности. Безнадежные долги уменьшают налогооблагаемую прибыль будущих периодов. В отношении этой балансовой статьи существует вычитаемая временная разница.

Из-за применения различных методов списания запасов себестоимость проданных товаров в отчете о прибылях и убытках оказалась на 300 тыс. долларов США ниже себестоимости товаров, учтенной в 20X2 году для целей налога на прибыль. Налоговая база товаров, на

которую можно будет уменьшить налогооблагаемую прибыль будущих периодов на 300 тыс. долларов США меньше балансовой стоимости, на которую можно будет уменьшить прибыль в финансовой отчетности. В отношении балансовой статьи запасов выявлена налогооблагаемая временная разница, увеличивающая будущие платежи по налогу на прибыль.

Из-за применения для целей бухгалтерского учета и налогообложения разных методов амортизации и сроков полезного использования основных средств, амортизационные отчисления, уменьшившие в 20X2 году налогооблагаемую прибыль, оказались на 450 тыс. долларов США выше, чем расходы на амортизацию, признанные в отчете о прибылях и убытках за 20X2 год. Налоговая база основных средств, на которую можно будет уменьшить налогооблагаемую прибыль будущих периодов, на 450 тыс. долларов США меньше балансовой стоимости, на которую можно будет уменьшить прибыль в финансовой отчетности. В отношении балансовой статьи основных средств выявлена налогооблагаемая временная разница, увеличивающая будущие платежи по налогу на прибыль.

На конец 20X2 года в балансе отражена кредиторская задолженность поставщикам услуг, связанных с реализацией товаров. Стоимость этих услуг учтена в составе расходов отчета о прибылях и убытках за 20X2 год. Филиал Worldwide Trading, Inc. сможет уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму этих услуг после их оплаты в будущих периодах. Налоговая база кредиторской задолженности равна нулю. В отношении балансовой статьи кредиторской задолженности выявлена вычитаемая временная разница в сумме 1,000 тыс. долларов США.

В соответствии с кассовым методом, авансы полученные признаются налогооблагаемым доходом в момент их получения. Поэтому остаток авансов полученных на 31 декабря 20X2 года с балансовой стоимостью 400 тыс. долларов США уже повлиял на налогооблагаемую прибыль 20X2 года и не будет облагаться налогом в будущих периодах. Налоговая база статьи «Авансы полученные» равна нулю, а вычитаемая временная разница составила 400 тыс. долларов США.

Итого на основе сопоставления балансовой стоимости и налоговой базы активов и обязательств выявлены 1,700 тыс. долларов США вычитаемых и 3,350 налогооблагаемых временных разниц.

Разработка системы для выявления и отслеживания всех временных разниц и переносов убытков прошлых лет является важным аспектом применения МСФО 12 (ред. 2000 г.) и FAS-109 в финансовой отчетности обособленного подразделения ИЮЛ.

Отложенные налоговые активы и обязательства оценивают исходя из ставки налога, которая будет действовать в период времени, когда временные разницы восстановятся.

Если ставка налога на прибыль начиная с 20X3 года составит 20 %, то сумма отложенных налоговых активов (в рассмотренном примере) составит 340 тыс. долл., а сумма отложенных налоговых обязательств – 670 тыс. долл. При изменении ставки налога на прибыль суммы отложенных налоговых активов и обязательств переоценивают.

В балансе суммы отложенных налоговых активов и обязательств отражаются отдельно от краткосрочных обязательств по налогу на прибыль. Изменения в балансовых статьях отложенных налоговых активов и обязательств влияют на расход по налогу на прибыль, отражаемый в отчете о прибылях и убытках.

Расчет полной суммы расхода по налогу на прибыль за отчетный период приведен в таблице 2.10.

Таблица 2.10

Расчет полной суммы расхода по налогу на прибыль

№	Наименование компонента расхода	Сумма, тыс. долларов США
1.	Налог на прибыль по налоговой декларации за 20X2 год	300
2.	Изменение балансовой статьи отложенных налоговых активов	(340)
3.	Изменение балансовой статьи отложенных налоговых обязательств	670
	Полная сумма расхода по налогу на прибыль	630

В МСФО и FAS-109 предусмотрено создание *резервов в отношении отложенных налоговых активов*. Оценка вероятности использования резерва требует профессионального суждения бухгалтеров и аудиторов. Необходимо оценить размер будущей налогооблагаемой прибыли для использования отложенного налогового актива, принимать во внимание результаты деятельности компании в предыдущие годы и стратегию налогового планирования. Сумма резерва увеличивает расход по налогу на прибыль в отчете о прибылях и убытках.

В нашем примере после отражения отложенных налоговых активов и обязательств на счетах бухгалтерского учета обособленного подразделения ИЮЛ и их раскрытия в финансовой отчетности баланс Worldwide Trading, Inc. на 31 декабря 20X2 г. будет выглядеть следующим образом (см. табл. 2.11).

Таблица 2.11

Баланс филиала Worldwide Trading, Inc. на 31 декабря 20X2 г.

Статьи баланса	Тыс. долларов США, на 31.12.20X2
АКТИВ	
<i>Текущие активы</i>	
Денежные средства и депозиты в банках	500
Дебиторская задолженность покупателей (за минусом резерва)	2,300
(а) Дебиторская задолженность покупателей	2,600
(б) Резерв по сомнительным долгам	(300)
Запасы	3,220
<i>Основные средства</i>	
Машины и оборудование	2,700
Всего активов	8,720
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ	
<i>Текущие обязательства</i>	
Задолженность поставщикам и заказчикам	1,000
Расчеты с головным офисом	4,020
Налог на прибыль	300
Авансы полученные	400
<i>Долгосрочные обязательства</i>	
Отложенный налог на прибыль	330
<i>Нераспределенная прибыль</i>	
Нераспределенная прибыль	2,670
Всего обязательств и нераспределенной прибыли	8,720

Расход по налогу на прибыль в отчете о прибылях и убытках в соответствии с требованиями МСФО и US GAAP возрастет на 330 тыс. долларов США.

Как МСФО (71, с. 12-41 – 12-43), так и US GAAP (78, с. 21.20-21.22) (75, с. 656 - 657) требуют раскрывать информацию об отложенных налогах не только в балансе и отчете о прибылях и убытках, но и в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности.

В Приложении 6 перечислены требования по раскрытию отложенных налогов в соответствии с МСФО-12 «Налоги на прибыль» (ред. 2000 г.) и SFAS-109 «Учет налогов на прибыль».

2.3. Особенности расчета и раскрытия в финансовой отчетности обязательств по налогу на имущество и налогу на добавленную стоимость

Филиалы и представительства иностранных юридических лиц в соответствии со статьей 1 Закона № 2030-1 от 13.12.91 «О налоге на имущество предприятий» являются плательщиками налога на имущество в РФ наряду с российскими юридическими лицами (РЮЛ).

И хотя для обособленных подразделений ИЮЛ Законом не предусмотрено каких либо особенностей в исчислении налога на имущество, Инструкцией ГНС РФ №38 от 15.09.95 «О порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в РФ» (далее Инструкцией №38) предусмотрено множество правил, отличающихся от применяемых к РЮЛ в соответствии с Инструкцией ГНС РФ №33 от 08.06.95 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий».

Правила оценки имущества для целей расчета налога на имущество для обособленных подразделений ИЮЛ и РЮЛ значительно отличаются. Эти отличия обусловлены следующими положениями.

Для российских юридических лиц правила оценки имущества, как налогооблагаемой базы для налога на имущество, следуют из правил бухгалтерского учета. В частности, правила оценки имущества, приобретенного за иностранную валюту, установлены ПБУ 3/2000 «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте». По российским правилам бухгалтерского учета имущество, приобретенное за иностранную валюту, учитывается в рублях по курсу на дату перехода права собственности.

Для обособленных подразделений ИЮЛ правила оценки имущества для целей расчета налога на имущество предусмотрены пунктом 3.6 Инструкции № 38 (55), в соответствии с которым «Первичный учет имущества, приобретенного за иностранную валюту, ведется в валюте приобретения».

Требования по ведению налогового учета стоимости имущества по правилам, предусмотренным не стандартами бухгалтерского учета, а налоговым законодательством, стали применяться к обособленным подразделениям ИЮЛ еще задолго до того, как вопрос о налоговом учете встал перед РЮЛ.

В соответствии с положениями Инструкции №38, ежеквартально для целей исчисления среднегодовой стоимости в рублях стоимость имущества обособленного подразделения ИЮЛ на 1 число следующего за отчетным периодом месяца в иностранной валюте пересчитывается по курсу валюты к рублю, установленному ЦБ на последний календарный день соответствующего отчетного периода.

Правила по учету стоимости имущества, приобретенного за рубли, для обособленных подразделений ИЮЛ и РЮЛ не отличаются.

Для обособленных подразделений ИЮЛ предусмотрена особенность в расчете амортизационных отчислений. Пунктом 3.3 Инструкции №38 предусматривается применение ставок амортизации имущества по законодательству страны постоянного местопребывания иностранного юридического лица.

Это выгодно, если законодательством страны постоянного местопребывания ИЮЛ установлены более высокие ставки амортизации по сравнению со ставками, используемыми обособленным подразделением ИЮЛ исходя из сроков ожидаемого использования амортизируемого имущества, или амортизационных групп, предусмотренных 25 Главой НК РФ.

Таким образом, обособленные подразделения ИЮЛ имеют возможность быстрее амортизировать имущество для целей налога на имущество. Поскольку налог на имущество уплачивается с остаточной стоимости имущества, то это означает, что обособленным подразделениям ИЮЛ предоставляется возможность меньше начислять и, соответственно, платить налога на имущество. Однако, предусматривая возможность применения более высоких ставок амортизации, предусмотренных законодательством страны происхождения ИЮЛ, Инструкцией №38 установлены также и предельные ставки амортизации в год для различных видов имущества ИЮЛ.

В частности, ставка амортизации в год для зданий и сооружений не может превышать 5% их первоначальной стоимости, для легковых автомобилей, конторской мебели и оборудования, компьютеров, информационных систем и средств обработки данных – 25% их первоначальной стоимости, для другого имущества – 15% их первоначальной стоимости.

Многими МСОИДН, заключенными Россией с другими странами, предусмотрен более

льготный порядок налогообложения имущества обособленных подразделений ИЮЛ, нежели Российским законодательством.

Ниже перечислены 28 стран, МСОИДН с которыми предусмотрено освобождение от налогообложения в РФ движимого имущества обособленных подразделений, не образующих «постоянного представительства»:

Австрия, Армения, Белоруссия, Бельгия, Венгрия, Германия, Дания, Египет, Испания, Италия, Казахстан, Канада, Кипр, КНДР, Люксембург, Македония, Мали, Монголия, Нидерланды, Норвегия, Польша, Словакия, Словения, Узбекистан, Украина, Франция, Хорватия, Чехия.

Следовательно, на основании положений МСОИДН со страной постоянного местопребывания ИЮЛ, и в зависимости от налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ может потребоваться скорректировать налогооблагаемую базу обособленного подразделения ИЮЛ для налога на имущество на стоимость движимого имущества, не облагаемого налогом.

Общепринятые принципы бухгалтерского учета США предусматривают некоторые особенности в отражении обязательств по налогу на имущество. Общее правило состоит в том, что налог на имущество рассматривается как расход, связанный с ведением бизнеса – он отражается в отчете о прибылях и убытках и учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль (78, с. 37.05).

Однако существуют особенности в отражении налога на имущество на товары и прочее имущество для перепродажи. В соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета США налог на имущество по таким активам включается в их балансовую стоимость (78, с. 37.05).

Это требование US GAAP предполагает следующие стадии, необходимые для достоверного раскрытия информации о налоге на имущество:

- (а) выявление суммы налога на имущество, относящейся к товарам и прочему имуществу для перепродажи;
- (б) накопление этой части налога на имущество на счетах бухгалтерского учета в увеличение стоимости товаров и прочего имущества для перепродажи,

- (в) раскрытие налога на имущество, уплаченного в отношении стоимости товаров и прочего имущества для перепродажи, в финансовой отчетности в составе балансовой стоимости этих активов.

Налог на добавленную стоимость – косвенный налог. Если обособленное подразделение ИЮЛ продает товары, оказывает услуги или выполняет работы, облагаемые НДС, то входной НДС по потребляемым в производственных целях товарам, работам и услугам может быть возмещен.

В случае, если обособленное подразделение ИЮЛ не ведет в России коммерческой деятельности, или услуги, оказываемые обособленным подразделением ИЮЛ, НДС не облагаются, НДС по потребляемым товарам, работам и услугам подлежит включению в затраты. Следовательно, НДС в таких случаях будет увеличивать расходные статьи отчета о прибылях и убытках, а также балансовые статьи незавершенного производства.

Для обособленных подразделений ИЮЛ российским законодательством предусмотрены некоторые особенности, влияющие на размер НДС по некоторым из потребляемых обособленными подразделениями ИЮЛ работам и услугам – это:

- (а) Особенности определения места выполнения работ (оказания услуг), когда обособленное подразделение ИЮЛ выступает налоговым агентом, и
- (б) Освобождение от НДС стоимости аренды помещений аккредитованными представительствами и филиалами ИЮЛ.

В соответствии со Второй частью НК РФ (ст. 161), обособленные подразделения ИЮЛ могут выступать налоговыми агентами в случаях оплаты за облагаемые НДС услуги, оказанные на территории РФ другими иностранными юридическими лицами, не зарегистрированными как российские налогоплательщики. С 1 января 2001 года порядок исчисления НДС регулируется Второй частью НК РФ (46).

Общеизвестно, что, определяя стоимость услуг, ИЮЛ, не зарегистрированные налогоплательщиками в российских налоговых органах и оказывающие услуги российским покупателям (РЮЛ и обособленным подразделениям ИЮЛ), увеличивают стоимость услуг на сумму налогов, удерживаемых у источника выплаты. Одним из таких налогов, удерживаемых у источника выплаты, является НДС.

Увеличение на сумму удерживаемого НДС стоимости услуг, оказываемых российским обособленным подразделениям ИЮЛ другими ИЮЛ, не зарегистрированными налогоплательщиками в российских налоговых органах, влечет увеличение расходов обособленных подразделений, если российские обособленные подразделения этот НДС зачесть не смогут. Поэтому вопрос удержания НДС обособленными подразделениями ИЮЛ, как налоговыми агентами, требует особого внимания.

Статьей 148 Второй части НК РФ предусмотрены критерии того, будут ли различные услуги рассматриваться оказанными на территории РФ для целей НДС. Правила, применяемые в отношении различных видов услуг, систематизированы нами на с. 170 (см. Приложение 7).

Для ряда услуг такими критериями являются наличие имущества на территории РФ, фактическое оказание услуг в России, присутствие продавца услуг в РФ. Особенности, присущие обособленным подразделениям ИЮЛ, как налоговым агентам, следуют из специфики определения места оказания услуг, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ.

Эти услуги, перечисленные в разделе D Приложения 7, считаются реализованными на территории РФ в случае фактического присутствия покупателя услуг в РФ на основе следующих критериев:

1. государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя,
2. а при ее отсутствии – на основании:
 - (а) места, указанного в учредительных документах организации,
 - (б) места управления организацией,
 - (в) места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа,
 - (г) места нахождения постоянного представительства.

В случаях, когда покупателем подобных услуг является РЮЛ, то для него выполняется первый критерий, то есть имеет место фактическое присутствие покупателя услуг в РФ на основе государственной регистрации организации.

Обособленное же подразделение ИЮЛ, воспользовавшееся услугами других ИЮЛ, не зарегистрированных в налоговых органах, при определении того, будут ли услуги считаться

реализованными на территории РФ, должно ответить на дополнительные вопросы, перечисленные нами выше в подпунктах (а) – (г) второй группы критериев.

При получении отрицательного ответа на все из перечисленных вопросов услуги, перечисленные в разделе D Приложения 7, не будут считаться реализованными на территории РФ, а следовательно, обособленному подразделению ИЮЛ не потребуется выступать в качестве налогового агента.

Учитывая, что для большинства обособленных подразделений ИЮЛ в РФ, не вовлеченных в коммерческую деятельность, перечисленные выше критерии выполняться не будут, в большинстве случаев НДС у источника удерживать не придется.

В отличие от обособленных подразделений ИЮЛ, РЮЛ, как правило, всегда будут рассматриваться фактически присутствующими на территории РФ. Поэтому, из стоимости услуг, место реализации которых определяется на основе местонахождения покупателя услуг, всегда придется удерживать НДС у источника.

Аккредитованным представительствам и филиалам ИЮЛ была предоставлена благоприятная возможность, а именно освобождение от НДС сдачи в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и юридическим лицам, аккредитованным в Российской Федерации, в случаях, если их национальным законодательством установлена аналогичная льгота в отношении граждан и юридических лиц Российской Федерации, либо если эта льгота предусмотрена в международных договорах.

Перечень зарубежных государств, в отношении граждан и юридических лиц которых применяется указанная льгота, определяется Министерством иностранных дел Российской Федерации и Государственной налоговой службой Российской Федерации. В частности, список государств, к которым применяется эта льгота, установлен Письмом ГНС РФ от 13 июля 1994 г. N ЮУ-6-06/80н «Об освобождении от налога на добавленную стоимость сдачи в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и юридическим лицам, аккредитованным в РФ», а также Приказом МИД РФ N 13747, МНС РФ N БГ-3-06/386 от 13.11.2000 "Об освобождении от налогообложения реализации услуг по сдаче в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и организациям". Он включает более 90 других государств и делает представительства и филиалы ИЮЛ привлекательной

формой бизнеса в РФ.

Поскольку льгота предоставляется иностранным юридическим лицам при условии, если аналогичная льгота установлена их национальным законодательством, то при предоставлении льготы в РФ необходимо ознакомиться с условиями, на которых льгота предоставляется законодательством страны происхождения ИЮЛ.

В большинстве случаев аренда служебных (офисных) и жилых помещений освобождена от НДС без ограничений. Однако, специальные ограничения предусмотрены национальным законодательством Мэн, Люксембурга, Чехии, Словении, Эквадора, Судана.

До введения требования по аккредитации филиалов ИЮЛ этой льготой могли пользоваться только аккредитованные представительства ИЮЛ и аккредитованные при представительствах иностранные физические лица. С установлением процедуры аккредитации для филиалов ИЮЛ эта возможность стала доступной и аккредитованным филиалам ИЮЛ.

Глава 3. Методика аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц

3.1. Структура аудиторского файла. Элементы методики аудита сегмента налоговых обязательств.

В соответствии с МСА (70, с. 148) и US GAAS (76, с. 100-230-2), цель аудита состоит в выражении аудитором мнения о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с МСФО или US GAAP. Та же цель ставится перед аудитом обособленных подразделений ИЮЛ.

Предметом выражения мнения является финансовая отчетность в целом (см. таблицу 1.2, с. 29), то есть совокупность всех ее составных элементов (см. таблицу 2.1, с. 50). Каждый из элементов финансовой отчетности, в свою очередь, содержит от четырех до пяти утверждений экономического субъекта (см. таблицу 1.3, с. 46), в достоверности которых необходимо убедиться аудитору.

Общепринятой практикой для аудита финансовой отчетности является разделение финансовой отчетности как объекта аудита на составные элементы, а аудиторского файла - на секции, предназначенные для документирования проверки этих конкретных элементов. Этот процесс называется сегментированием (80, с. 152). Он позволяет облегчить работу с финансовой отчетностью и распределить конкретные задачи между членами аудиторского коллектива.

Поскольку наиболее важными компонентами финансовой отчетности являются бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, то наиболее часто в аудиторской практике сегментами являются элементы этих двух наиболее важных отчетов.

В таблице 3.1 в качестве примера приведена структура аудиторского файла, отражающая основные элементы финансовой отчетности и, соответственно, сегменты аудита. В приведенном примере аудиторского файла для осуществления аудиторских процедур в отношении налоговых обязательств выделена секция «О» - Налоги.

Налоговые обязательства являются одним из сегментов аудита в рамках аудита финансовой отчетности максимально подверженным искажениям.

Таблица 3.1

СТРУКТУРА АУДИТОРСКОГО ФАЙЛА.
Сегменты аудита в рамках аудита финансовой отчетности

I. ОБЩАЯ ИНФОРМАЦИЯ		
1.1 Общая информация о клиенте		А
1.2 Финансовая отчетность		Б
		В
II. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС		
АКТИВЫ	2.1 Оборотные активы:	
	Денежные средства	Г
	Краткосрочные инвестиции	Д
	Дебиторская задолженность покупателей	Е
	Прочие дебиторы	Ж
	НДС по приобретенным ценностям	З
	Запасы	И
	2.2 Внеоборотные активы	К
СОБСТВЕННЫЕ СРЕДСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	2.3 Кредиторская задолженность	
	Займы и кредиты	Л
	Задолженность поставщикам и подрядчикам	М
	Заработная плата и относящиеся к ней налоги	Н
	Налоги	О
	Прочие кредиторы	П
	2.4 Капитал и резервы	Р
III. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ		
3.1 Выручка		С
3.2 Себестоимость реализации		Т
3.3 Затраты на сбыт и административные расходы		У
3.4 Прочие операционные доходы и расходы		Ф
3.5 Внереализационные доходы и расходы		Х
3.6 Чрезвычайные доходы и расходы		Ц

Решающие искажения налоговых обязательств происходят за счет особенностей расчета обязательств по налогам в сравнении с РЮЛ, а также особенностей раскрытия в соответствии с МСФО и US GAAP не только текущих, но и отложенных налоговых активов и обязательств.

Эти особенности были положены в основу Методики аудита особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Методика призвана дополнить существующие методики аудита финансовой отчетности ИЮЛ, стать их неотъемлемой частью, снизить аудиторский риск в отношении данного сегмента аудита и финансовой отчетности ИЮЛ в целом.

При определении этапов Методики мы исходили из того, что любая аудиторская проверка кроме сегментирования, также предполагает и хронологическую последовательность действий. Требования МСА и US GAAS, обеспечивающие качество аудита, обуславливают планирование аудита и этапы аудита, применяющиеся к любой аудиторской проверке.

Филип Л. Дефлиз (82, с. 121) отмечает, что любая аудиторская проверка состоит из семи этапов (рис. 3.1.). Этой же точки зрения придерживается и Алвин А. Аренс (80, с. 323). Предложенная нами Методика также основана на семи этапах аудиторской проверки.

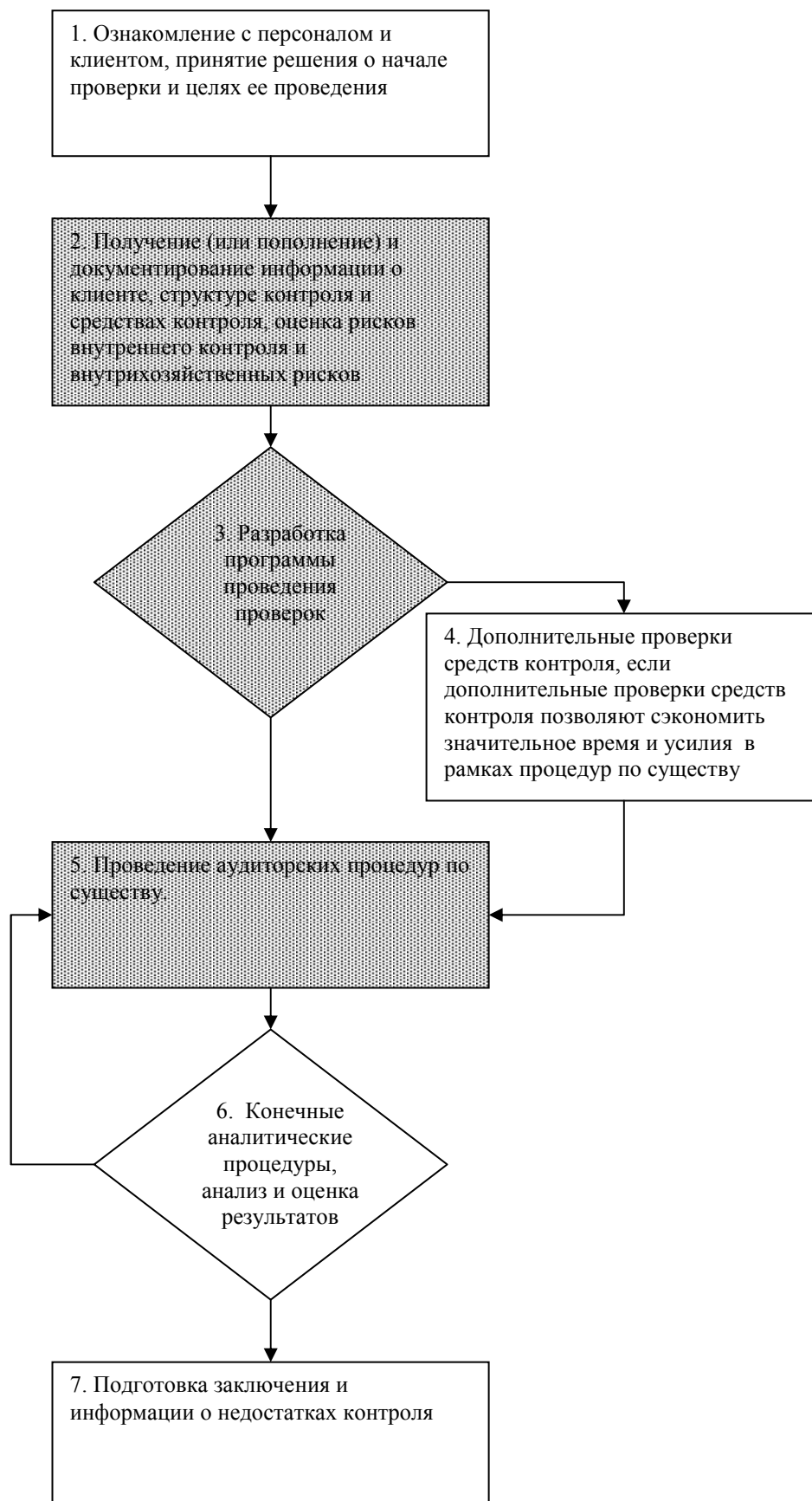


Рис. 3.1. Основные этапы аудита финансовой отчетности ИЮЛ

Первый этап аудиторской проверки предусматривает сбор и оценку информации для решения проводить проверку или отказаться от нее, определение целей проверки, а также административные и стратегические решения.

Второй этап аудита предполагает получение (пополнение) информации о клиенте, оценку внутрихозяйственного риска и риска средств контроля.

На третьем этапе - этапе планирования аудита выбирается стратегия, наиболее эффективно уменьшающая степень риска, присущего аудиторской проверке. Необходимо решить нужно ли проводить дополнительные проверки средств контроля и таким образом значительно уменьшить количество процедур по существу или, если дополнительные проверки средств контроля окажутся неэффективными, полагаться преимущественно на процедуры по существу (82, с. 125). Решение принимается на основе выводов и результатов оценки степени внутрихозяйственного риска и риска средств контроля, проведенных на втором этапе. Результатом планирования являются аудиторские программы, используемые на четвертом и пятом этапах.

Четвертый этап - дополнительные проверки средств контроля. Он целесообразен, если позволяет сэкономить значительное время и усилия в рамках процедур по существу. Пятый этап - этап проведения аудиторских процедур по существу. Шестой этап – этап проведения конечных аналитических процедур, анализа и оценки результатов аудита финансовой отчетности. Седьмой этап – этап подготовки аудиторского заключения.

Некоторые этапы относятся к аудиту финансовой отчетности в целом. Не предусматривая конкретных действий по отдельным сегментам, эти этапы являются общими для любой аудиторской проверки. Таким этапом является первый этап - Этап ознакомления с персоналом и клиентом, принятия решения о начале проверки и целях ее проведения. Этапами общего характера также являются шестой этап – Этап конечных аналитических процедур и оценки результатов, а также седьмой этап – Этап подготовки аудиторского заключения.

Остальные этапы аудита предполагают действия в отношении конкретных сегментов аудита. Поскольку каждому сегменту аудита финансовой отчетности, в том числе и налоговым обязательствам, присущи особенности, то они, в свою очередь, определяют особенности этих этапов аудита финансовой отчетности.

Этапы аудита, специфика которых определяются особенностями сегмента аудита, выделены на рис. 3.1. серым цветом.

Следовательно, налоговые обязательства как сегмент финансовой отчетности предусматривают специфику на следующих этапах аудита финансовой отчетности.

Таблица 3.2.

**Этапы аудита, специфика которых обусловлена особенностями
сегмента аудита – налоговыми обязательствами**

Этап	Наименование этапа
2.	Получение (или пополнение) и документирование информации о клиенте, структуре контроля и средствах контроля, оценка рисков внутреннего контроля и внутрихозяйственных рисков
3.	Разработка программы проведения проверок
5.	Проведение аудиторских процедур по существу

Это обстоятельство позволило нам определить их в качестве основных этапов в рамках Методики аудита особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ.

Основные элементы методики аудита:

1. Объект аудита
2. Информационная база аудита:
 - (а) Регулирующие и нормативно-законодательные документы.
 - (б) Источники получения информации.
3. Принципы и этапы аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.
4. Контрольный перечень вопросов - тесты для проведения типовых опросов на этапе получения информации о клиенте, оценке внутрихозяйственного риска и риска средств контроля.
5. Перечень аудиторских процедур, принципы их планирования на этапе разработки программы проведения проверок.
6. Реестр типовых нарушений.

Объектом аудита являются налоговые обязательства и расходы в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Объект аудита в рамках каждого их компонентов финансовой отчетности можно представить в следующем виде.

Таблица 3.3

Объект аудита по сегменту финансовой отчетности «Налоговые обязательства»

№	Компонент финансовой отчетности	Предметная область проверки:
1.	Бухгалтерский баланс	<p>1.1. Текущие налоговые активы:</p> <p>(а) Налог на прибыль</p> <p>(б) Налог на имущество</p> <p>(в) НДС</p> <p>1.2. Отложенные налоговые активы:</p> <p>(а) Налог на прибыль</p> <p>1.3. Текущие налоговые обязательства</p> <p>(а) Налог на прибыль</p> <p>(б) Налог на имущество</p> <p>(в) НДС</p> <p>1.4. Отложенные налоговые обязательства</p> <p>(а) Налог на прибыль</p> <p>(б) НДС</p>
2.	Отчет о прибылях и убытках	<p>Сумма налогового расхода, понесенного в течение отчетного периода, включая:</p> <p>2.1. текущие налоговые обязательства отчетного периода:</p> <p>(а) Налог на прибыль,</p> <p>(б) Налог на имущество.</p> <p>2.2. изменения в балансовых статьях отложенных налоговых активов и обязательств по налогу на прибыль</p>
3.	Учетная политика и примечания к финансовой отчетности	<p>5.1 Раздел учетной политики об отложенных налогах</p> <p>5.2 Раздел примечаний к финансовой отчетности об отложенных налогах</p>

Примеры бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках приведены нами в Приложениях 1 и 2. Примеры разделов учетной политики и примечаний к финансовой отчетности, относящихся к отложенным налогам, приведены в Приложении 3. Для наглядности и множественности примеров в Приложении 3 использована информация,

раскрываемая не самим обособленным подразделением ИЮЛ, а Группой компаний. У обособленного подразделения ИЮЛ на практике может возникнуть меньше видов временных разниц. Однако, объем требований по раскрытию информации для них абсолютно идентичен.

За основу взята модель финансовой отчетности в соответствии с МСФО, подготовленная компанией PricewaterhouseCoopers (166). Мы не сочли нужным включать в предметную область проверки суммы денежных средств, уплаченные в течение отчетного периода в погашение налоговых обязательств, так как они раскрываются в отчете о движении денежных средств, и в целом не влияют на специфику аудита. По этой же причине в предметную область проверки не вошли такие компоненты финансовой отчетности, как Отчет об общих признанных прибылях и убытках.

Для того, чтобы финансовая отчетность соответствовала требованиям МСФО, она должна быть составлена с учетом специфики каждого применимого стандарта и каждой применимой интерпретации Постоянного комитета по интерпретации (ПКИ) (93, с. 69).

Для того, чтобы финансовая отчетность соответствовала требованиям US GAAP, необходимо соответствие правилам каждого применимого положения Совета по стандартам финансового учета (FASB), мнения Совета по бухгалтерским принципам (APB Opinions) и бюллетеней бухгалтерских исследований (ARBs), подготовленных Американским институтом присяжных бухгалтеров (AICPA) (68, с. 4).

Регулирующие и нормативно-законодательные документы, обуславливающие и обеспечивающие качество аудита, расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности ИЮЛ, целесообразно разделить на три основные группы:

1. Стандарты финансовой отчетности (МСФО и US GAAP). Стандарты финансовой отчетности определяют, каким образом налоговые расходы, активы и обязательства должны быть отражены на счетах бухгалтерского учета и раскрыты в финансовой отчетности.
2. Налоговое законодательство (НК РФ, МСОИДН). Российское и международное налоговое законодательство устанавливают правила и требования для расчета налоговых обязательств.
3. Стандарты качества аудита (МСА и US GAAS), а также два российских национальных стандарта аудиторской деятельности обеспечивают качественный уровень аудита.

Список необходимых документов см. в Приложении 8.

3.2. Предварительный этап аудита, оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля

Второй этап любого аудита финансовой отчетности предусматривает получение (пополнение) информации о клиенте, оценку внутрихозяйственного риска и риска средств контроля. Полученное представление будет являться основой для разработки программы аудита на этапе планирования, а также принятия решения о целесообразности проведения четвертого этапа – дополнительных проверок средств контроля.

В обычном для любого аудита финансовой отчетности порядке аудитор получает (пополняет) информацию о клиенте, которая включает следующие аспекты (76, 311-2):

1. Информацию о бизнесе и отрасли клиента,
2. Учетную политику клиента и бухгалтерские процедуры,
3. Методы обработки бухгалтерской информации.

Налоговые обязательства, как сегмент аудита, предусматривают особенности сбора информации о клиенте. Определение суммы налоговых обязательств начинается с определения налогового статуса, учета налогооблагаемой базы и заканчивается расчетом налоговых обязательств в декларации. Определенная таким образом сумма налоговых обязательств отражается на счетах бухгалтерского учета и раскрывается в финансовой отчетности.

Поэтому при получении (пополнении) информации, необходимой для планирования аудита налоговых обязательств, аудитору *необходимо получить и задокументировать информацию обо всех используемых аудируемым субъектом стадиях расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности* (см. стр. 61). Непосредственно к системе бухгалтерского учета будут иметь отношение лишь стадии отражения налоговых обязательств на счетах бухгалтерского учета и их раскрытия в финансовой отчетности.

Следовательно сегмент аудита - налоговые обязательства обуславливают необходимость получения информации не только о системе бухгалтерского, но и налогового учета, используемого экономическим субъектом, а также о процедурах, используемых экономическим субъектом на этапах определения налогового статуса и расчета налоговых обязательств.

Система налогового учета для налога на прибыль формирует информацию о налогооблагаемых доходах и расходах, уменьшающих налогооблагаемую прибыль за отчетный период. Система налогового учета для налога на имущество формирует информацию о налогооблагаемой стоимости имущества обособленного подразделения ИЮЛ.

Исходя из существующего соотношения между бухгалтерским и налоговым учетом (см. с. 36), налоговый учет «в широком смысле», включает:

1. Часть данных бухгалтерского учета, применимых для расчета налоговой базы, а также,
2. Налоговый учет «в узком смысле» - специализированную систему, применяемую исключительно в случае, когда данные бухгалтерского учета неприменимы для расчета налоговой базы.

Организацию налогового учета можно схематично представить следующим образом.



Рис. 3.2. Организация налогового учета

Причинами, обуславливающими неприменимость данных бухгалтерского учета для расчета налоговой базы являются:

- (а) Применение разных способов группировки и обобщения фактов хозяйственной деятельности для целей бухгалтерского учета и налогообложения *по инициативе налогоплательщика*. Оно может преследовать такие цели, как минимизация налоговой базы, например, при использовании метода ЛИФО, или отсрочки погашения налоговых обязательств – применение кассового метода.

В соответствии с 25 Главой НК налогоплательщики вправе выбирать любой из предусмотренных способов группировки и обобщения вне зависимости от способов используемых для целей бухгалтерского учета.

- (б) Отличия способов группировки и обобщения фактов хозяйственной деятельности, императивно предписанные налоговым законодательством, от правил бухгалтерского учета. Этот вариант не предусматривает инициативы налогоплательщика. Определяющим является налоговое законодательство. Примером является оценка основных средств для целей налогового учета по состоянию на 1 января 2002 для целей налога на прибыль и учет налогооблагаемого имущества в валюте приобретения.

Еще одна особенность сбора информации о клиенте, присущая аудиту налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ, обусловлена необходимостью определить налоговый статус. Ожидаемый налоговый статус обособленного подразделения ИЮЛ предполагает огромную важность на этапе планирования, сильно влияет на объем дополнительных проверок средств контроля и аудиторских процедур по существу. Поэтому на этапе получения информации о клиенте также запрашивается информация об ИЮЛ, о стране его инкорпорации, о его подразделениях по всему миру, структуре группы компаний, сути деятельности, осуществляемой ИЮЛ в России и за рубежом и участии в этой деятельности обособленного подразделения.

Необходимость получения (пополнения) информации о системе определения налогового статуса, учета и определения налоговой базы, расчета налоговых обязательств, их отражения на счетах бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности, а также предварительной

оценки налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ предполагают осуществление полностью или частично следующих аудиторских процедур (см. табл. 3.4.).

Таблица 3.4

Перечень и последовательность осуществления аудиторских процедур

	МСА	US GAAS	Российские С.А.
1.	Inquiry / Запрос	Inquiry	Устный опрос (п. 4.6)
2.	Inspection/ Инспектирование	Inspection of documents	Проверка документов (п. 4.7)
3.	Observation/ Наблюдение	Observation of entity personnel and conditions within entity Retracing of procedural steps in the accounting process	Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций (п. 4.4) Прослеживание (п. 4.8)
4.	Analytical procedures/ Аналитические процедуры	Analysis & Review Reconciliation of related information	Аналитические процедуры (п. 4.9)
5.	Confirmation/ Подтверждение	Obtaining confirmations and other written representations	Подтверждение (п. 4.5)

Мы приводим названия аудиторских процедур как они определены МСА (70, с. 275) и US GAAS (76, с. 326-4). В третьей колонке мы упоминаем аналоги аудиторских процедур, предусмотренные российским Правилom (стандартом) аудиторской деятельности Аудиторские доказательства (36).

Источниками аудиторских доказательств для приведенных аудиторских процедур будут являться:

I. Организационно-распорядительные документы:

1. Устав ИЮЛ, Положение о филиале (представительстве) ИЮЛ, Свидетельство об аккредитации.
2. Учетная политика обособленного подразделения ИЮЛ для целей налогообложения.

3. План счетов и учетная политика обособленного подразделения ИЮЛ.
4. Внутренние процедуры ИЮЛ по документированию и обработке учетной информации, составлению финансовой отчетности.

II. Отчетность обособленного подразделения ИЮЛ:

1. Финансовая отчетность обособленного подразделения ИЮЛ за отчетный и предшествующий период.
2. Налоговые декларации и отчет о деятельности обособленного подразделения ИЮЛ за проверяемый и предшествующий периоды.

III. Подтверждающая информация:

1. Устные и письменные утверждения руководства обособленного подразделения.
2. Рабочие документы аудитора и переписка с клиентом за прошлые годы, если клиент постоянный.
3. Переписка клиента с налоговыми органами, акты налоговых проверок.
4. Данные бухгалтерского учета, и подтверждающая информация включая договора, первичные документы и подтверждения от третьих лиц.

Объем необходимых процедур будет зависеть от того:

- (а) является ли проверяемое обособленное подразделение ИЮЛ новым клиентом для аудиторской фирмы и,
- (б) имели ли место серьезные изменения в деятельности обособленного подразделения, системе определения налогового статуса, налогового учета, определения налоговой базы, расчета налоговых обязательств и их раскрытия в финансовой отчетности, а также средствах внутреннего контроля.

В случае, если аудит проводился в предыдущие годы, а изменения незначительны, то может оказаться достаточно обсуждения с клиентом изменений по сравнению с предыдущим годом через процедуру устного опроса.

Если же аудит налоговых обязательств проводится впервые, или за отчетный период произошли существенные изменения в деятельности обособленного подразделения, системе определения налогового статуса, налогового учета, определения налоговой базы, расчета

налоговых обязательств и их раскрытия в финансовой отчетности, то целесообразно использование всего спектра процедур, перечисленных в табл. 3.4.

После получения информации об используемой экономическим субъектом системе определения налогового статуса, учета и определения налоговой базы, расчета налоговых обязательств, их отражения на счетах бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности необходимо оценить внутрихозяйственный риск и риск средств контроля в отношении сегмента аудита – налоговых обязательств.

При оценке внутрихозяйственного риска и риска средств контроля используются следующие шаги (76, с. 312-17):

1. Рассматриваются типы ошибок, которые могут возникнуть – оценка внутрихозяйственного риска,
2. Определяются средства контроля, которые могли бы предотвратить или выявить такие ошибки,
3. Определяется, предусмотрены ли необходимые процедуры и насколько эффективно они осуществляются – оценка риска средств контроля.
4. Определяется влияние недостатков системы внутреннего контроля на суть, распределение во времени и глубину аудиторских процедур.

Внутрихозяйственный риск оценивается исходя из:

- (а) общих характеристик экономического субъекта, как особенности бизнеса клиента, его организации и результатов оперативной деятельности, и
- (б) характеристик, присущих остаткам по определенной группе счетов или классу операций (76, с. 312-16).

SAS 47 (76, с. 312-16) предусмотрено, что внутрихозяйственный риск более высок в отношении сложных расчетов в сравнении с простыми расчетами. Принимая во внимание существующие у обособленных подразделений ИЮЛ особенности определения налогового статуса, учета и определения налоговой базы, расчета налоговых обязательств, их отражения на счетах бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности (см. с. 61), мы полагаем, что в отношении данного сегмента аудита внутрихозяйственный риск находится на максимальном уровне.

В обычном для любого аудита финансовой отчетности порядке аудитор должен понять

организацию средств контроля. US GAAS (76, с. 319) предусматривают следующие компоненты системы средств контроля:

1. Среда внутреннего контроля – общая атмосфера в экономическом субъекте, влияющая на контрольную сознательность персонала. Это фундамент всех других компонентов системы внутреннего контроля, обеспечивающий дисциплину.
2. Оценка рисков – идентификация рисков, их анализ и управление рисками относящимися к подготовке финансовой отчетности.
3. Контрольные процедуры – политики и процедуры, обеспечивающие исполнение директив менеджмента.
4. Информационную систему бухгалтерского учета
5. Мониторинг – процесс оценки того, действуют ли средства контроля как предполагалось и были ли они изменены надлежащим образом при изменении условий.

Риск средств контроля в отношении особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ оценивается на основе проверки наличия контрольных процедур, которые могли бы предотвратить или выявить ошибки, являющиеся следствиями особенностей налоговых обязательств ИЮЛ.

В соответствии с разработанной Методикой предполагаются следующие уровни оценки риска средств контроля: высокий, средний и низкий.

Нами разработан Рабочий документ аудитора, позволяющий на этапе сбора информации о клиенте и оценки рисков провести предварительную оценку налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ и оценить риск средств контроля.

РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА

«ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ ОЦЕНКА НАЛОГОВОГО СТАТУСА ОБОСБЛЕННОГО ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ ИЮЛ И ТЕСТЫ РИСКА СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ»

НАЗВАНИЕ КЛИЕНТА:	<НАЗВАНИЕ КЛИЕНТА>	ПРОВЕРЯЕМЫЙ ПЕРИОД:	<ПРОВЕРЯЕМЫЙ ПЕРИОД>
КЕМ ЗАПОЛНЕНА:	<ИНИЦИАЛЫ АССИСТЕНТА>	ДАТА ЗАПОЛНЕНИЯ:	<ДАТА ЗАПОЛНЕНИЯ>
КЕМ ПРОВЕРЕНА:	<ИНИЦИАЛЫ АУДИТОРА>	ДАТА ПРОВЕРКИ:	<ДАТА ПРОВЕРКИ>

1.А. Предварительные вопросы (отметьте правильный ответ)	ДА	НЕТ
<p>Проводится ли аудит в данном обособленном подразделении ИЮЛ в первый раз?</p> <p><i>Заметка: Если «ДА», то заполните раздел 1.С, если «НЕТ», то порядок действий приведен в разделе 1.В.</i></p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1.В. Аудит обособленного подразделения ИЮЛ ранее уже проводился	СД ⁴	РД ⁵
1. Спросите у клента, имели ли в отчетном периоде место какие-либо серьезные изменения в деятельности обособленного подразделения, системе определения налогового статуса, налогового учета, определения налоговой базы, расчета налоговых обязательств и их раскрытия в финансовой отчетности, а также средствах внутреннего контроля.	<input type="checkbox"/>	
2. Обсудите со старшим аудитором, менеджером вероятность изменения:		
(а) налогового статуса,	<input type="checkbox"/>	
(б) риска средств контроля.		
3. Если изменения маловероятны, то:		
(а) спросите старшего аудитора и/ или менеджера подтвердить потребуется ли дополнительная работа для подтверждения данного вывода	<input type="checkbox"/>	
(б) если дополнительной работы не требуется, то аудиторские процедуры будут планироваться исходя из налогового статуса и уровня риска средств контроля, установленных в прошлом году	<input type="checkbox"/>	
4. Если налоговый статус, внутрихозяйственный риск, риск средств контроля могли измениться, то осуществите дополнительные действия, предусмотренные разделами 1.С. и 1.Д.	<input type="checkbox"/>	

⁴ Подтверждение о том, что шаг был сделан

1.С. Предварительная оценка налогового статуса	ДА	НЕТ	РД ⁵
Источник информации: встреча/ телефонный разговор, записи которых необходимо положить в папку аудита налоговых обязательств			
Предлагаемые вопросы.			
1. Опишите в рабочих документах, в чем состоит деятельность обособленного подразделения, и сделайте на них ссылку в рабочей программе <i>Заметка: При ведении в России двух и более видов деятельности может потребоваться их раздельное отражение в налоговой декларации.</i>			
2. Оказывало ли обособленное подразделение услуги другим лицам, нежели чем головному офису (включая компании группы)? <i>Заметка: При утвердительном ответе предполагается образование постоянного представительства</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3. Оказывались ли какие-либо услуги безвозмездно? <i>Заметка: При утвердительном ответе вероятно, что эти услуги будут облагаться налогом на прибыль, рассчитанную условным методом от расходов.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
4. Существует ли возможность разумным образом рассчитать выручку, прямо связанную с деятельностью обособленного подразделения ИЮЛ? <i>Заметка: При утвердительном ответе вероятно, что эта деятельность будет облагаться налогом на прибыль, рассчитанным прямым методом.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
5. Поставляет ли ИЮЛ товары в Россию на условиях прямых поставок? <i>Заметка: При утвердительном ответе просмотрите несколько типичных контрактов и рассмотрите необходимость отражения относящегося к ним дохода в налоговой декларации.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6. Имеет ли клиент какое-либо имущество на территории РФ? <i>Заметка: При утвердительном ответе продажа имущества находящегося на территории РФ может облагаться российскими налогами.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
7. Заключались ли какие-либо контракты между третьими лицами при посредничестве обособленного подразделения ИЮЛ? <i>Заметка: При утвердительном ответе предполагается создание постоянного представительства.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8. Существуют ли в России любые другие обособленные подразделения ИЮЛ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
9. Схожа ли деятельность, осуществляемая ими, с деятельностью проверяемого обособленного подразделения ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
10. Как проверяемое обособленное подразделение взаимодействует с ними? <i>Заметка: существование других обособленных подразделений одного и того же ИЮЛ может поставить вопросы относительно распределении доходов, связанных с деятельностью в России и расходов между ними.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

⁵ Ссылка на рабочие документы аудитора

1.D. Оценка риска средств контроля	ДА	НЕТ	РД
1. Пожалуйста, отразите в рабочих документах и отметьте на этой и следующих страницах существуют ли контрольные процедуры, которые могли бы выявить следующие ошибки:			
2.1. По налогу на прибыль			
2.1.1. Обособленное подразделение ИЮЛ не определяет или неправильно определяет свой налоговый статус	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.2. На этапе учета и определения налоговой базы для налога на прибыль			
2.1.2.1. В отношении безвозмездной деятельности подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц (п. 3 ст. 307 НК) налоговая база не определяется как 20% от связанных с нею расходов.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.2.2. Учитываются не все доходы, относящиеся к деятельности постоянного представительства, и не исключаются доходы, не относящиеся к ней	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.2.3. Учитываются не все расходы, относящиеся к деятельности постоянного представительства, и не исключаются расходы, не относящиеся к ней	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.2.4. Осуществляется корректировка процентов по заемным средствам на коэффициент капитализации, предусмотренная п. 2-4 ст. 269 НК	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.2.5. Не применяются особенности вычитаемости расходов, предусмотренные протоколами к МСОИДН	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.2.6. Прибыль обособленного подразделения ИЮЛ консолидируется с прибылью (убытками) других обособленных подразделений при наличии в РФ более, чем 1 отделения	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.3. На стадии расчета обязательств по налогу на прибыль:			
2.1.3.1. Обособленное подразделение ИЮЛ при расчете налога на прибыль с пассивных доходов не связанных с постоянным представительством не использует освобождений (льгот) в соответствии с МСОИДН	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.3.2. Обособленное подразделение ИЮЛ при расчете налога на прибыль с пассивных доходов (а) в отсутствие МСОИДН со страной постоянного местопребывания или (б) при наличии МСИОДН, но связанных с постоянным представительством в РФ, не использует специальную налоговую ставку 15% налога на прибыль в отношении дивидендов от российских организаций.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

1.D. Оценка риска средств контроля (продолжение)	ДА	НЕТ	РД
2.1.4. На стадии отражения обязательств по налогу на прибыль на счетах бухгалтерского учета:			
2.1.4.1. Обособленным подразделением ИЮЛ не составляется баланс, отражающий налоговые базы активов и обязательств	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.4.2. Сравнения балансовой стоимости и налоговой базы активов и обязательств не производятся, соответственно, временные разницы не выявляются.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.4.3. Отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются неправильно.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.4.4. Отложенные налоговые активы и обязательства не отражаются на счетах бухгалтерского учета	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.4.6. При превышении суммой отложенных налоговых активов суммы отложенных налоговых обязательств не оценивается вероятность того, что отложенные налоговые активы смогут быть использованы	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.4.7. В отношении той части отложенных налоговых активов, использование которой маловероятно, не создается резерв, увеличивающий текущий расход по налогу на прибыль	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.5. На стадии раскрытия отложенных налогов:			
2.1.5.1. Отложенные налоговые активы и обязательства в балансе не раскрываются	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.5.2. Изменения статей отложенных налоговых активов и обязательств не влияют на расход по налогу на прибыль в отчете о прибылях и убытках	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.5.3. Сумма резерва, созданного в отношении отложенных налоговых активов не влияет на расход по налогу на прибыль в отчете о прибылях и убытках	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.1.5.5. Информация об отложенных налогах на прибыль не раскрывается в составе пояснительных примечаний к финансовой отчетности или раскрывается не полностью	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.2. По налогу на имущество			
2.2.1. На этапе учета и определения налоговой базы			
2.2.1.1. Учет имущества обособленного подразделения ИЮЛ ведется не в валюте приобретения	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

1.D. Оценка риска средств контроля (продолжение)	ДА	НЕТ	РД
2.2.1.2. При амортизации налогооблагаемого имущества не применяются ставки, предусмотренные законодательством страны постоянного местопребывания ИЮЛ	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.2.1.3. Ставки амортизации, предусмотренные законодательством страны постоянного местопребывания ИЮЛ применяются сверх пределов, установленных п. 3.3. Инструкции №38	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.2.1.4. При определении налоговой базы, если обособленное подразделение ИЮЛ не образует постоянного представительства и МСОИДН предусмотрено освобождение движимого имущества от обложения в РФ движимое имущество не исключается из налоговой базы	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.2.2. На этапе отражения на счетах бухгалтерского учета			
2.2.2.1. Налог на имущество, относящийся к товарам и прочему имуществу для перепродажи не капитализируется, а относится на расходы	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.3. По налогу на добавленную стоимость			
2.3.1. На этапе учета и определения налоговой базы			
2.3.1.1. В налоговую базу для НДС не включается рыночная стоимость услуг, оказанных безвозмездно, в том числе услуг подготовительного и вспомогательного характера в интересах третьих лиц.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.3.2. На этапе определения налоговой базы обособленным подразделением ИЮЛ как <u>налоговым агентом</u>			
2.3.2.1. В отношении потребляемых услуг, перечисленных в п.п. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, обособленное подразделение ИЮЛ не определяет облагаемость этих услуг НДС на основе степени своего присутствия в РФ	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2.3.3. В отношении стоимости аренды помещений аккредитованными представительствами и филиалами ИЮЛ			
2.3.3.1. Аккредитованное обособленное подразделение ИЮЛ не пользуется освобождением от НДС в отношении стоимости аренды помещений.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

3.3. Планирование аудита налоговых обязательств

Третьим этапом аудита финансовой отчетности является планирование аудита. На этом этапе аудита выбирается стратегия, наиболее эффективно уменьшающая степень риска, присущего аудиторской проверке. Определяется необходимость проведения дополнительной проверки средств контроля и возможности значительного уменьшения количества процедур по существу или, если дополнительные проверки средств контроля окажутся неэффективными, полагаться преимущественно на процедуры по существу (82, с. 125). Решение принимается на основе оценки степени внутривозможного риска и риска средств контроля, проведенных на этапе сбора информации о клиенте и оценки рисков.

Поскольку в отношении налоговых обязательств внутривозможный риск находится на максимальном уровне, необходимые контрольные процедуры у обособленных подразделений ИЮЛ, как правило, отсутствуют, то на наш взгляд дополнительные проверки средств контроля окажутся неэффективными. Поэтому наиболее целесообразно полагаться на процедуры по существу.

МСА (70, с. 234) и US GAAS (76, с. 311-2) также как и российский стандарт аудиторской деятельности «Планирование аудита» (41) предполагают два уровня планирования аудита, в частности разработку:

- (а) Общего плана аудита (overall audit plan см. МСА (70, с. 234), audit plan см. US GAAS (76, с. 311-2)), описывающего ожидаемый объем и порядок осуществления аудита, а также
- (б) Программы аудита (см. МСА (70, с. 236), см. US GAAS (76, с. 336-10)), определяющие суть, распределение во времени и объем осуществления аудиторских процедур.

На этапе планирования целесообразно разбить сегмент аудита – налоговые обязательства обособленных подразделений ИЮЛ на подсегменты по видам налогов. Такими подсегментами в рамках нашей методики будут налог на прибыль, налог на имущество и НДС. Стадии расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности, используемые обособленными подразделениями ИЮЛ, определяют на этапе планирования аудита налоговых обязательств разбиение процесса аудита в каждом подсегменте на соответствующее число этапов (см. общий план аудита, с. 111).

ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА РАСЧЕТА И РАСКРЫТИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ ИЮЛ

Наименование обособленного подразделения ИЮЛ:

Период аудита Дата начала: _____

Дата окончания: _____

Количество человеко – часов:

Руководитель аудиторской группы:

Состав аудиторской группы:

Планируемый аудиторский риск:

Планируемый уровень существенности:

N	Планируемые виды работ	Дата	Кол-во часов	Исполнитель	Примечания
A.	Налог на прибыль				
A.1.	Подтверждение налогового статуса				
A.2.	Аудит определения налоговой базы для налога на прибыль				
A.3.	Аудит расчета налога на прибыль				
A.4.	Аудит отражения обязательств по налогу на прибыль на счетах бухгалтерского учета				
A.5.	Аудит раскрытия обязательств по налогу на прибыль в финансовой отчетности				
Б.	Налог на имущество				
Б.2.	Аудит определения налоговой базы для налога на имущество				
Б.3.	Аудит расчета обязательств по налогу на имущество				
Б.4.	Аудит отражения обязательств по налогу на имущество на счетах бухгалтерского учета				
Б.5.	Аудит раскрытия обязательств по налогу на имущество в финансовой отчетности ИЮЛ				
В.	НДС				
В.2.	Аудит определения налоговой базы для НДС				
В.3.	Аудит расчета обязательств по НДС				
В.4.	Аудит отражения обязательств по НДС на счетах бухгалтерского учета				
В.5.	Аудит раскрытия обязательств по НДС в финансовой отчетности ИЮЛ				
В.6.	Аудит освобождения от НДС стоимости услуг по аренде				
	ИТОГО ЧАСОВ	х		х	х

Общий план аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ отражает распределение работ по сегментам и этапам работ в каждом подсегменте.

Результаты научного исследования позволили выявить следующие специфические закономерности, присущие этапу планирования аудита особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ:

1. Возникновение текущих обязательств по налогу на прибыль, а также обязательств по налогу на имущество в отношении движимого имущества обособленного подразделения ИЮЛ решающим образом зависят от налогового статуса обособленного подразделения. Поэтому планирование аудиторских процедур осуществляется исходя из предварительной оценки налогового статуса обособленного подразделения, полученной на этапе сбора информации о клиенте и оценки рисков.

Если на основе предварительной оценки налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ не образует постоянного представительства, то единственной группой планируемых процедур для подтверждения отсутствия текущих обязательств по налогу на прибыль будут подробные процедуры по подтверждению налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ.

Если результаты подробных процедур подтверждения налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ свидетельствуют об образовании постоянного представительства, то программу аудита сегмента аудита – налоговых обязательств будет необходимо пересмотреть.

2. Налоговая база для налога на прибыль в отношении безвозмездной деятельности подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц (п. 3 ст. 307 НК РФ) определяется условным методом как 20% от связанных с этой деятельностью расходов. Поэтому при планировании аудиторских процедур по подтверждению налоговой базы по деятельности, предусмотренной п. 3 ст. 307 НК РФ, не используются аудиторские процедуры, предназначенные для подтверждения выручки. Планируемые аудиторские процедуры нацелены исключительно на подтверждение расходов обособленного подразделения.
3. При планировании аудита обособленного подразделения ИЮЛ необходимо осознавать, что часть доходов и расходов, относящихся к деятельности обособленного подразделения ИЮЛ, могут не отражаться в учете российского обособленного подразделения. Однако, налоговая база для налога на прибыль должна определяться исходя из всех доходов и расходов, относящихся к деятельности обособленного подразделения ИЮЛ. Поэтому,

планируя аудиторские процедуры, необходимо предусмотреть процедуру письменного запроса в головной офис ИЮЛ о доходах и расходах, понесенных головным офисом, но связанных с деятельностью обособленного подразделения.

4. Должны быть запланированы аудиторские процедуры подтверждения налоговой базы для налога на прибыль, учитывающие неприменимость корректировки процентов по заемным средствам на коэффициент капитализации, а также особенности вычитаемости расходов, предусмотренные протоколами к МСОИДН
5. В зависимости от предполагаемого в будущих периодах налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ при планировании аудита необходимо предусмотреть аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку раскрытия отложенных налоговых активов и обязательств в соответствии с МСФО и US GAAP.
6. В подсегменте аудита обязательств по налогу на имущество дополнительно планируются следующие аудиторские процедуры, не встречающиеся при аудите налога на имущество РЮЛ:
 - (а) Проверка соблюдения правила оценки имущества в валюте приобретения,
 - (б) Проверка корректности применения ставок амортизации имущества, установленных законодательством страны постоянного местопребывания ИЮЛ,
 - (в) Проверка обоснованности исключения из стоимости налогооблагаемого имущества движимого имущества обособленного подразделения,
 - (г) Проверка корректности отражения на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности налога на имущество, относящегося к товарам и прочему имуществу для перепродажи.
7. В подсегменте аудита обязательств по НДС дополнительно планируются следующие аудиторские процедуры, не встречающиеся при аудите НДС РЮЛ:
 - (а) Проверка облагаемости НДС у источника работ и услуг, упомянутых в п.п. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ и оказанных ИЮЛ не зарегистрированными в российских налоговых органах.
 - (б) Проверка обоснованности освобождения от НДС стоимости услуг по аренде помещений.
8. На этапе подтверждения налоговой базы целесообразно максимально использовать результаты проведения аудиторских процедур на других сегментах аудита. По нашему

мнению, большую часть информации, необходимой для расчета налоговой базы, продолжает поставлять бухгалтерский учет, данные которого подтверждаются в ходе аудита остальных областей финансовой отчетности.

9. Детальные аудиторские процедуры планируются преимущественно для областей «налогового учета в узком смысле».

3.4. Проведение аудиторских процедур по существу. Программа аудита.

Пятый этап аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ – этап проведения аудиторских процедур по существу. Как правило, аудиторские процедуры осуществляются на основании программ аудита, подготовленных на этапе планирования аудиторской проверки.

Ниже мы приводим программу аудита обязательств обособленных подразделений ИЮЛ по налогу на прибыль, налогу на имущество и НДС.

А. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

А.1. Подтверждение налогового статуса

2.А. Анализ импортных контрактов	СД ⁴	РД ⁵
Пожалуйста, укажите, просмотрели ли вы целиком или выборочно контракты, связанные с Россией и реализованные в проверяемом периоде (при отсутствии подобных контрактов, необходимо это отметить в рабочих документах) <i>Заметка: Выборочная проверка может применяться, если существует множество контрактов с идентичными условиями (типичные контракты)</i>	<input type="checkbox"/>	
Получите для аудиторского файла копии типичных и нетипичных контрактов	<input type="checkbox"/>	
Получите/ подготовьте список всех контрактов, реализованных в проверяемом периоде (не обязательно только в России), показывающий		
1. Контрагента <i>Заметка: Если контрагент – комиссионер, то рассмотрите статус имущества (товаров) находящихся у комиссионера в РФ.</i>	<input type="checkbox"/>	
2. Место подписания (если отражено) / имя подписавшего <i>Заметка: Подписание контрактов в России может ретроспективно повлиять на налоговый статус обособленного подразделения (Некоторыми МСОИДН предусмотрены исключения)</i>	<input type="checkbox"/>	
3. Номера контрактов <i>Заметка: Если номера в списке не следуют один за другим, попросите данные о недостающих контрактах (чтобы убедиться в полноте списка).</i>	<input type="checkbox"/>	
4. Общая стоимость контракта (если указана) и стоимость товаров фактически поставленных по условиям контракта <i>Заметка: Эта информация может игнорироваться в отношении продаж, которые имели место за пределами РФ и не должны облагаться российскими налогами.</i>	<input type="checkbox"/>	
5. Объект договора (тип товаров, тип контракта, и т.д.) <i>Заметка: Если некоторые товары имеют особый режим налогообложения в РФ (т.е. облагаемые акцизами или необлагаемые НДС, и т.д.) пожалуйста отметьте.</i>	<input type="checkbox"/>	

6. Имеет ли клиент какое-либо имущество на территории РФ? <i>Заметка: При утвердительном ответе продажа имущества находящегося на территории РФ может облагаться российскими налогами.</i>	<input type="checkbox"/>	
7. Условия поставки (по ИНКОТЕРМС) и отразите, где переходит право собственности на товар к покупателю (если отражено)	<input type="checkbox"/>	
8. Кем выставляются счета? (обособленным подразделением, головным офисом или агентом) <i>Заметка: Выставление счетов обособленным подразделением может повлиять на его налоговый статус.</i>	<input type="checkbox"/>	
9. Отрадите, до какой степени обособленное подразделение было вовлечено в реализацию данных контрактов (<i>сделайте ссылку на параграф II отчета о деятельности</i>)	<input type="checkbox"/>	
2.В. Анализ соглашений на оказание услуг	СД⁴	РД⁵
Пожалуйста, укажите, просмотрели ли вы целиком или выборочно контракты на оказание услуг, оказанные клиентом третьим лицам в проверяемом периоде (если услуг на территории РФ не оказывалось, то необходимо это отметить в рабочих документах) <i>Заметка: Выборочная проверка может применяться, если существует множество контрактов с идентичными условиями (типичные контракты)</i>	<input type="checkbox"/>	
Получите для аудиторского файла копии типичных и нетипичных контрактов <i>Заметка: Если в отношении определенных услуг не существует договоров, получите копии писем с предложениями или других документов, в которых установлены условия .</i>	<input type="checkbox"/>	
Получите/ подготовьте список всех контрактов на услуги, оказанные в РФ за проверяемый период, показывающий		
1. Контрагента <i>Заметка: Отрадите, является ли контрагент российским или иностранным юридическим или физическим лицом. Если услуги оказаны другому ИЮЛ, отразите имеет ли оно место экономической деятельности в РФ</i>	<input type="checkbox"/>	
2. Место подписания (если отражено) / имя подписавшего <i>Заметка: Подписание контрактов в России может ретроспективно повлиять на налоговый статус обособленного подразделения (Некоторыми МСОИДН предусмотрены исключения)</i>	<input type="checkbox"/>	
3. Номера контрактов <i>Заметка: Если номера в списке не следуют один за другим, попросите данные о недостающих контрактах (чтобы убедиться в полноте списка).</i>	<input type="checkbox"/>	
4. Общая стоимость услуг, подлежащих оказанию в РФ по соглашению, (если указана) и объем услуг, фактически оказанных в РФ в течение отчетного периода <i>Заметка: Не следует отражать эту информацию в отношении услуг, оказанных за рубежом.</i>	<input type="checkbox"/>	
5. Объект договора (тип услуг) <i>Заметка: Если некоторые услуги имеют особый режим налогообложения в РФ (т.е. необлагаемые НДС, требуют государственной лицензии и т.д.), пожалуйста, отметьте.</i>	<input type="checkbox"/>	

6. Кем выставляются счета? (обособленным подразделением, головным офисом или агентом) <i>Заметка: Выставление счетов обособленным подразделением может привести к исчислению налога на прибыль прямым методом.</i>	<input type="checkbox"/>	
7. Отрадите, до какой степени обособленное подразделение было вовлечено в реализацию данных контрактов (<i>сделайте ссылку на параграф 11 отчета о деятельности</i>)	<input type="checkbox"/>	
2.С. Анализ находящегося в России имущества	СД⁴	РД⁵
1. Пожалуйста, получите более подробную информацию относительно юридического статуса имущества (<i>сделайте для файла копии соответствующих контрактов или к подготовленным записям</i>):	<input type="checkbox"/>	
Момент перехода права собственности к покупателям (на таможенном складе или после таможенной очистки и выпуска в режим свободного обращения) <i>Заметка: Продажи товаров, уже выпущенных в режим свободного обращения, могут облагаться всеми применяемыми российскими налогами .</i>	<input type="checkbox"/>	
В каком регионе находится имущество? <i>Заметка: Если имущество находится в субъекте федерации, отличном от субъекта федерации, где зарегистрировано обособленное подразделение ИЮЛ, рассмотрите требования по регистрации для целей налога на имущество и, возможные риски создания постоянного представительства в других субъектах федерации .</i>	<input type="checkbox"/>	
Кем осуществляется надзор за имуществом? (персоналом клиента? комиссионером или агентом? складской компанией?) <i>Заметка: Если третьим лицом, рассмотрите может ли оно быть квалифицировано как зависимый агент, таким образом, обращающийся «постоянное представительство» клиента .</i>	<input type="checkbox"/>	
2.D. Анализ посреднической деятельности, осуществленной обособленным подразделением	СД⁴	РД⁵
1. Пожалуйста, получите список контрактов, реализованных третьими лицами при посредническом участии обособленного подразделения ИЮЛ (см. описание списка в разделах 2.A и 2.B) Отдельный список должен быть получен для подобных контрактов, реализованных дочерними компаниями клиента. <i>Заметка: Даже если посреднические услуги оказывались на безвозмездной основе и/ или без заключенных письменных соглашений, эти услуги должны тем не менее быть раскрыты и облагаться налогом на прибыль</i>	<input type="checkbox"/>	
2.E. Анализ услуг, оказанных безвозмездно	СД⁴	РД⁵
1. Пожалуйста, установите долю расходов, относящихся к безвозмездно оказанным услугам, в общей доле расходов обособленного подразделения ИЮЛ. <i>Заметка: Эта доля может быть основана на неденежных коэффициентах (например, потраченных часах рабочего времени)</i>	<input type="checkbox"/>	
2. Одобрите выбранный метод и рассчитанное соотношение как с клиентом, так и с менеджером, <i>положите расчет в файл и сделайте ссылку.</i>	<input type="checkbox"/>	

2.Ф. Ознакомление с отчетом о деятельности	СД ⁴	РД ⁵
1. Пожалуйста, сопоставьте информацию, полученную на данный момент, с отчетом о деятельности, подготовленным клиентом, и обсудите любые несовпадения (несоответствия) с клиентом.	<input type="checkbox"/>	
2. Подтвердите, что отчет о деятельности подготовлен в соответствии с официальными рекомендациями и что в нем приведена вся необходимая информация <i>Заметка: Рекомендации за 2000 год были изложены в Письме Межрайонной инспекции МНС РФ N 38 по г. Москве от 15.01.2001 N 01-10/184</i>	<input type="checkbox"/>	
3. Если в соответствии с Вашим мнением налоговый статус обособленного подразделения ИЮЛ (облагаемый / не облагаемый) должен измениться в сравнении с предыдущим годом или с ожиданиями клиента, проинформируйте менеджера на наиболее ранней стадии и затем обсудите вопрос с клиентом <i>Заметка: решение менять налоговый статус является принципиальным решением руководства, которое может быть принято исключительно клиентом с нашей помощью</i>	<input type="checkbox"/>	
Положите копию предварительной редакции отчета о деятельности (или запись, подтверждающую, что налоговый статус не изменился) в файл аудита налоговых обязательств.	<input type="checkbox"/>	

А.2. Аудит определения налоговой базы

1. Проверка правомерности применения метода определения налоговой базы	СД ⁴	РД ⁵
1.1. Отрадите в рабочих документах метод определения налоговой базы (прямой или условный) обособленным подразделением ИЮЛ сделайте ссылку на налоговую декларацию, учетную политику для целей налогообложения и на отчет о деятельности	<input type="checkbox"/>	
1.2. На основе информации раздела работ по подтверждению налогового статуса отметьте, соответствует ли осуществляемая обособленным подразделением деятельность признакам, определенным в п. 3 ст. 307 НК РФ.	<input type="checkbox"/>	
1.3. При использовании обособленным подразделением прямого кассового метода удостоверьтесь в правомерности его применения	<input type="checkbox"/>	
1.4. Отрадите в рабочих документах заключение о правомерности применения метода определения налоговой базы.	<input type="checkbox"/>	
2. Проверка налоговой базы по составляющим	СД ⁴	РД ⁵
2.1. Получите перечень наименований и сумм всех доходов и расходов, повлиявших на размер налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период	<input type="checkbox"/>	
2.2. Для оценки корректности включения в налогооблагаемую базу доходов, отраженных в бухгалтерском учете обособленного подразделения воспользуйтесь результатами аудита выручки, прочих операционных и внереализационных расходов	<input type="checkbox"/>	

2.3. Для оценки корректности уменьшения налогооблагаемой базы расходов, отраженных в бухгалтерском учете обособленного подразделения, осуществите следующие действия:	<input type="checkbox"/>	
2.3.1. Отдельно сгруппируйте расходы, для которых правила налогового учета, предусмотренные налоговым законодательством, не отличаются от правил бухгалтерского учета, используемых обособленным подразделением ИЮЛ.	<input type="checkbox"/>	
2.3.2. Для оценки корректности уменьшения налоговой базы на сумму расходов этой группы, отраженных в бухгалтерском учете обособленного подразделения, воспользуйтесь результатами аудита себестоимости, коммерческих, административных, а также прочих операционных и внереализационных расходов.	<input type="checkbox"/>	
2.3.3. В отношении оставшихся расходов определите необходимость осуществления дополнительных процедур по существу и проведите их, если это необходимо.	<input type="checkbox"/>	
3. Проверка отношения доходов и расходов к постоянному представительству	СД⁴	РД⁵
3.1. Проверка полноты отражения в системе налогового учета доходов и расходов, относящихся к постоянному представительству	<input type="checkbox"/>	
3.1.1. На основе понимания деятельности обособленного подразделения ИЮЛ перечислите основные ожидаемые виды доходов и расходов и сопоставьте с доходами и расходами, учтенными при определении налоговой базы. Отрадите результат в рабочих документах.	<input type="checkbox"/>	
3.1.2. Запросите информацию из головного офиса ИЮЛ о доходах и расходах, полученных/ понесенных головным офисом, но связанных с деятельностью обособленного подразделения ИЮЛ.	<input type="checkbox"/>	
3.1.3. Сопоставьте полученную из головного офиса информацию с отраженными в налоговом учете обособленного подразделения доходами и расходами, переданными головным офисом. Отрадите результат в рабочих документах.	<input type="checkbox"/>	
4. Проверка неприменения корректировки процентов по заемным средствам на коэффициент капитализации	СД⁴	РД⁵
4.1. На основе данных налогового учета установите, уменьшало ли обособленное подразделение налоговую базу по налогу на прибыль на сумму процентов по заемным средствам. Отрадите результат в рабочих документах.	<input type="checkbox"/>	
4.2. При утвердительном ответе на вопрос 4.1. установите, скорректированы ли процента на коэффициент капитализации. Отрадите результат в рабочих документах.	<input type="checkbox"/>	
4.3. При утвердительном ответе на вопрос 4.2. оцените сумму завышения налоговой базы по налогу на прибыль.	<input type="checkbox"/>	

5. Проверка вычитаемости расходов в соответствии с протоколами к МСОИДН	СД⁴	РД⁵
5.1. Входит ли страна постоянного местонахождения ИЮЛ в перечень: Германия, Нидерланды, Франция, Великобритания и США?	<input type="checkbox"/>	
5.2. При утвердительном ответе на вопрос 5.1. ознакомьтесь с протоколом к соответствующему МСОИДН и перейдите к процедуре 5.3.	<input type="checkbox"/>	
5.3. Проверка особенностей вычитаемости процентов по долговым обязательствам	<input type="checkbox"/>	
5.3.1. На основе данных налогового учета оцените, учитывало ли обособленное подразделение ИЮЛ проценты по долговым обязательствам в пределах ограничений, предусмотренных ст. 269 НК РФ или руководствовалось положениями Протокола к МСОИДН?	<input type="checkbox"/>	
5.3.2. Оцените сумму завышения налоговой базы по налогу на прибыль.	<input type="checkbox"/>	
5.4 Проверка особенности вычитаемости расходов на рекламу	<input type="checkbox"/>	
5.4.1. Является ли страна постоянного местонахождения ИЮЛ Германией или Францией?	<input type="checkbox"/>	
5.4.2. При утвердительном ответе на вопрос А.2.4.3.1. оцените на основе данных налогового учета, учитывало ли обособленное подразделение ИЮЛ расходы на рекламу в пределах ограничения, предусмотренного п. 4 ст. 264 НК РФ, или руководствовалось положениями Протокола к МСОИДН, позволяющего учитывать расходы на рекламу в полной сумме?	<input type="checkbox"/>	
5.4.3. Оцените сумму завышения налоговой базы по налогу на прибыль.	<input type="checkbox"/>	
5.5. Проверка особенности вычитаемости расходов в соответствии с Протоколом к МСОИДН с Францией.	<input type="checkbox"/>	
5.5.1. Если страной постоянного местопребывания ИЮЛ является Франция, то оцените на основе данных налогового учета, учитывало ли обособленное подразделение ИЮЛ представительские расходы и расходы на командировки в части суточных в пределах ограничения, предусмотренного пп. 22 и 12 п. 1 ст. 264 НК РФ, или руководствовалось положениями Протокола к МСОИДН, позволяющего учитывать эти расходы полной сумме?	<input type="checkbox"/>	
5.5.2. Оцените сумму завышения налоговой базы по налогу на прибыль.	<input type="checkbox"/>	
6. Проверка консолидации прибыли нескольких обособленных подразделений	СД⁴	РД⁵
6.1. На основе изучения налоговой декларации установите, консолидировалась ли прибыль обособленного подразделения ИЮЛ с прибылью (убытками) других обособленных подразделений ИЮЛ.	<input type="checkbox"/>	
6.2 При утвердительном ответе на вопрос 6.1. установите, могут ли обособленные подразделения ИЮЛ в РФ рассматриваться как	<input type="checkbox"/>	

осуществляющие деятельность в рамках единого технологического процесса.		
6.3 При отрицательном ответе на вопрос 6.2. уточните, имеется ли у обособленных подразделений ИЮЛ одобрение МНС РФ на консолидацию прибыли нескольких обособленных подразделений.	<input type="checkbox"/>	
6.4. При отрицательном ответе на вопрос 6.3. оцените сумму занижения налоговой базы по налогу на прибыль.	<input type="checkbox"/>	

А.3. Аудит расчета налога на прибыль

1. Расчет налога на прибыль с доходов облагаемых по обычной ставке	СД⁴	РД⁵
1.1.Оцените правильность отражения налоговой базы для налога на прибыль в налоговой декларации на 9 стр.	<input type="checkbox"/>	
1.2. Проверьте правильность примененной ставки по налогу на прибыль и арифметическую точность расчета налоговых обязательств.	<input type="checkbox"/>	
2. Расчет налога на прибыль с дивидендов	СД⁴	РД⁵
2.1. Установите получало ли обособленное подразделение ИЮЛ дивиденды от РЮЛ.	<input type="checkbox"/>	
2.2. При утвердительном ответе на вопрос 2.1. установите сумму полученных дивидендов, а также сумму налога на доходы с дивидендов, удержанного РЮЛ у источника	<input type="checkbox"/>	
2.3. Исходя из понимания деятельности обособленного подразделения ИЮЛ, полученного при подтверждении налогового статуса обособленного подразделения, отметьте могут ли дивиденды рассматриваться как доходы, связанные с деятельностью постоянного представительства?	<input type="checkbox"/>	
2.4. При отрицательном ответе на вопрос 2.3. установите какую пониженную ставку предусматривает МСОИДН со страной постоянного местопребывания ИЮЛ.	<input type="checkbox"/>	
2.5. Проверьте правильность заполнения в разделе 7. декларации «Налоговая база по доходам от долевого участия в других организациях» на странице 13 информации о сумме дивидендов, полученных от РЮЛ, и удержанной у источника.	<input type="checkbox"/>	
2.6. Проверьте правомерность применения налоговой ставки и арифметическую правильность расчета	<input type="checkbox"/>	

А.4. Аудит отражения обязательств по налогу на прибыль на счетах бухгалтерского учета

1. Проверка отражения текущих обязательств по налогу на прибыль	СД⁴	РД⁵
1.1. На основе сравнения суммы налога на прибыль, рассчитанной в налоговой декларации обособленного подразделения ИЮЛ с суммой налога на прибыль, отраженного по кредиту бухгалтерского счета расчетов по налогу на прибыль установите правильность ее отражения в бухгалтерском учете	<input type="checkbox"/>	
2. Проверка отражения отложенных обязательств по налогу на прибыль	СД⁴	РД⁵
2.1. Получите от клиента баланс, отражающий налоговые базы активов и обязательств.	<input type="checkbox"/>	
2.2. Установите, соответствие между налоговыми базами активов и обязательств и данными налогового учета.	<input type="checkbox"/>	
2.3. Удостоверьтесь в том, что обособленным подразделением были выявлены все временные разницы между налоговой базой и балансовой стоимостью активов и обязательств.	<input type="checkbox"/>	
2.4. Удостоверьтесь в том, что выявленные временные разницы были оценены исходя из ожидаемой ставки налога на прибыль.	<input type="checkbox"/>	
2.5. Удостоверьтесь в том, что в отношении превышения отложенных налоговых активов над суммой отложенных налоговых обязательств был создан резерв.	<input type="checkbox"/>	
2.6. Оцените правильность расчета резерва исходя из ожидаемой стратегии налогового планирования и прогнозных показателей.	<input type="checkbox"/>	
2.7. Удостоверьтесь, что отложенные суммы активов и обязательств и сумма резерва отражены на счетах бухгалтерского учета	<input type="checkbox"/>	
2.8. Оцените искажения, если они имели место	<input type="checkbox"/>	

А.5. Аудит раскрытия обязательств по налогу на прибыль в финансовой отчетности обособленного подразделения

1. Проверка бухгалтерского баланса	СД⁴	РД⁵
1. Пожалуйста, убедитесь в том, что налоговые активы и обязательства раскрыты в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств	<input type="checkbox"/>	
2. Пожалуйста, убедитесь в том, что отложенные налоговые активы и обязательства представлены в бухгалтерском балансе отдельно от текущих активов и обязательств	<input type="checkbox"/>	
3. Удостоверьтесь в том, что если краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства представлены в бухгалтерском балансе отдельно, то отложенные налоговые активы и обязательства не раскрыты как	<input type="checkbox"/>	

краткосрочные		
<p>4. Проверьте, раскрыты ли в отношении временных разниц</p> <p>4.1. сумма (и, если имеется, дата истечения срока действия) вычитаемых временных разниц, неиспользованных убытков прошлых лет</p> <p>4.2. в отношении каждого типа временных разниц и каждого типа неиспользованных убытков прошлых лет</p> <p>(а) сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в балансе за каждый представленный период, и</p> <p>(б) сумма отложенного возмещения или расхода по налогу, признанная в отчете о прибылях и убытках за каждый представленный период, если это не следует из изменений в величинах, признанных в балансе</p>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
<p>5. Необходимо раскрывать сумму отложенных налоговых активов и привести доказательства в пользу их признания, если:</p> <p>(а) реализация отложенного налогового актива зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую в результате уменьшения налогооблагаемых временных разниц, и</p> <p>(б) обособленное подразделение ИЮЛ несет убыток в текущем или предшествующем периоде в соответствии налоговым законодательством, с которым связан отложенный налоговый актив</p>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
2. Проверка отчета о прибылях и убытках	СД⁴	РД⁵
<p>1. Убедитесь в том раскрыты ли основные компоненты расходов (возмещения) по налогам. Примеры основных компонентов расходов (возмещения) по налогам приведены в МСФО 12 п. 80</p>	<input type="checkbox"/>	
<p>2. Убедитесь в том, что пояснено соотношение суммы расхода (возмещения) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибыли в одной из следующих форм:</p> <p>(а) числовой сверки между расходом по налогу на прибыль и суммой, получаемой путем умножения бухгалтерской прибыли, на применимую ставку налога. При этом также необходимо раскрыть, каким образом рассчитывалась ставка налога, применяемая при выверке (см. МСФО 12 п. 85); или</p> <p>(б) числовой сверки между средней расчетной налоговой ставкой и применимой налоговой ставкой, раскрывая при этом расчет применяемой ставки налога (см. МСФО 12 п. 85).</p>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
<p>3. Убедитесь в том, что приведены пояснения изменений в применяемой налоговой ставке в сравнении с предыдущим периодом</p>	<input type="checkbox"/>	
<p>4. Удостоверьтесь, в том, что другая информация, перечисленная в Приложении 6, в соответствии с требованиями МСФО или US GAAP полностью раскрыта.</p>	<input type="checkbox"/>	

Б. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО

Б.2. Аудит определения налоговой базы для налога на имущество

1. Валюта учета имущества	СД ⁴	РД ⁵
1.1. Получите регистры налогового учета стоимости имущества в рублях и иностранной валюте	<input type="checkbox"/>	
1.2. В отношении объектов имущества с наиболее высокой стоимостью на основе сопоставления с первичными документами убедитесь, ведется ли учет имущества обособленного подразделения ИЮЛ в валюте приобретения	<input type="checkbox"/>	
1.3. Если оказались выявлены искажения, то оцените их масштабы и отразите в рабочих документах	<input type="checkbox"/>	
2. Амортизация	СД ⁴	РД ⁵
2.1. Запросите из головного офиса ИЮЛ ставки амортизации, установленные законодательством страны постоянного места пребывания ИЮЛ.	<input type="checkbox"/>	
2.2. На основе ведомостей расчета остаточной стоимости налогооблагаемого имущества оцените правильность применяемых обособленным подразделением ИЮЛ ставок амортизации.	<input type="checkbox"/>	
2.3. Убедитесь, что ставки амортизации, предусмотренные законодательством страны постоянного места пребывания ИЮЛ, не превышают пределов, установленных п. 3.3 Инструкции №38.	<input type="checkbox"/>	
2.4. Если оказались выявлены искажения, то оцените их масштабы и отразите в рабочих документах	<input type="checkbox"/>	
3. Отражение стоимости имущества обособленного подразделения в налоговой декларации и	СД ⁴	РД ⁵
3.1. Оцените правильность отражения на странице 4 налоговой декларации стоимости имущества на начало года и на первое число месяца, следующего за отчетным кварталом	<input type="checkbox"/>	
3.2. Оцените арифметическую правильность расчета общей стоимости имущества, отражаемой по строке А6	<input type="checkbox"/>	
4. Исключение из налоговой базы движимого имущества в соответствии с МСОИДН	СД ⁴	РД ⁵
4.1. Если обособленное подразделение ИЮЛ не имеет статуса «постоянного представительства» ознакомьтесь с МСОИДН со страной постоянного местонахождения ИЮЛ и установите освобождается ли от налогообложения движимое имущество. Сделайте в рабочих документах ссылку на пункт МСОИДН.	<input type="checkbox"/>	
4.2. На основе изучения декларации (см. строку А7.2 на с. 4) по налогу на имущество установите, исключалось ли из налоговой базы движимое имущество обособленного подразделения.	<input type="checkbox"/>	
4.3. Если выявлены искажения, то оцените их масштабы и отразите в рабочих документах	<input type="checkbox"/>	

5. Проверка арифметической правильности расчета среднегодовой стоимости имущества	СД ⁴	РД ⁵
5.1. Проверьте арифметическую правильность расчета среднегодовой стоимости имущества обособленного подразделения ИЮЛ	<input type="checkbox"/>	

Б.3. Аудит расчета обязательств по налогу на имущество

1. Убедитесь, что среднегодовая стоимость имущества, рассчитанная на странице 5, правильно перенесена на с. 6 налоговой декларации	<input type="checkbox"/>	
2. Проверьте арифметическую правильность расчета обязательств по налогу на имущество	<input type="checkbox"/>	

Б.4. Аудит отражения обязательств по налогу на имущество на счетах бухгалтерского учета

1. Установите правильность отражения обязательств по налогу на имущество на счетах бухгалтерского учета. Для этого необходимо сравнить сумму налога, рассчитанную в налоговой декларации за год с оборотом, отраженным за год по кредиту счета расчетов по налогу на имущество	<input type="checkbox"/>	
2. Аудит особенностей отражения налога на имущество на счетах бухгалтерского учета в соответствии с US GAAP	СД ⁴	РД ⁵
2.1. Если финансовая отчетность обособленного подразделения составляется в соответствии с US GAAP, выделите на основе данных налогового учета в стоимости имущества обособленного подразделения долю стоимостей товаров и прочего имущества для перепродажи по состоянию на 1 января отчетного года и конец каждого квартала.	<input type="checkbox"/>	
2.2. На основе полученных данных оцените сумму налога на имущество, относящегося к товарам и прочему имуществу для перепродажи.	<input type="checkbox"/>	
2.3. Удостоверьтесь, что сумма налога на имущество, относящегося к товарам и прочему имуществу для перепродажи, учтена не в составе расходов от операционной деятельности, а отнесена на увеличение стоимости товаров и прочего имущества для перепродажи.	<input type="checkbox"/>	
2.4. Если выявлены искажения, то оцените их масштабы и отразите в рабочих документах.	<input type="checkbox"/>	

Б.5. Аудит раскрытия обязательств по налогу на имущество в финансовой отчетности

1. Удостоверьтесь в том, что сальдо по счету расчетов по налогу на имущество должным образом раскрыто в бухгалтерском балансе	<input type="checkbox"/>	
2. Удостоверьтесь в том, что сумма расхода на налог на имущество отражена в составе операционных расходов отчета о прибылях и убытках	<input type="checkbox"/>	

В. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

В.2. Аудит определения налоговой базы для НДС

1. Определение налоговой базы в отношении реализации, облагаемой НДС	СД ⁴	РД ⁵
1. В зависимости от применяемой обособленным подразделением ИЮЛ учетной политики на основе данных бухгалтерского рассчитайте ожидаемый размер облагаемой НДС реализации	<input type="checkbox"/>	
2. На основе понимания деятельности обособленного подразделения ИЮЛ и теста А.2.1.2. отметьте, оказывало ли обособленное подразделение ИЮЛ какие-либо услуги безвозмездно.	<input type="checkbox"/>	
3. При положительном ответе на вопрос 2 уточните, рассчитывался ли НДС с рыночной стоимости безвозмездно оказанных услуг.	<input type="checkbox"/>	
4. Сопоставьте сумму налоговой базы с объемом облагаемой НДС реализации в декларациях за отчетный период (год).	<input type="checkbox"/>	
5. На основании записей бухгалтерского учета, итогов книги покупок и выборочного тестирования счетов фактур установите сумму НДС, подлежащего зачету за отчетный период (год).	<input type="checkbox"/>	
6. Сопоставьте сумму НДС, подлежащего зачету за отчетный период (год) с НДС зачтенным по данным налоговых деклараций	<input type="checkbox"/>	
2. Определение налоговой базы в отношении НДС, удерживаемого налоговым агентом	СД ⁴	РД ⁵
1. На основе перечня расходов с разбивкой по поставщикам оказываемых услуг, установите, пользовалось ли обособленное подразделение ИЮЛ в отчетном периоде услугами, упомянутыми в п.п. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ и оказанными ИЮЛ, не зарегистрированными в налоговых органах.	<input type="checkbox"/>	
2. Отрадите в рабочих документах налоговый статус проверяемого ИЮЛ, степень его присутствия на территории РФ на основе места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа.	<input type="checkbox"/>	
3. Отметьте, считаются ли услуги, упомянутые в п.п. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ и оказанные ИЮЛ, не зарегистрированными в налоговых органах, оказанными на территории РФ и подлежит ли НДС с их стоимости удержанию у источника обособленным подразделением ИЮЛ.	<input type="checkbox"/>	
4. Если выявлены искажения, то оцените их масштабы и отразите в рабочих документах.	<input type="checkbox"/>	

В.3. Аудит расчета обязательств по НДС

1. Удостоверьтесь в том, что налогооблагаемая база для НДС была корректно перенесена в налоговую декларацию.	<input type="checkbox"/>	
2. Удостоверьтесь в том, что в налоговую декларацию была корректно перенесена сумма НДС по приобретенным ценностям	<input type="checkbox"/>	
3. Убедитесь, что обязательства по НДС рассчитаны арифметически верно	<input type="checkbox"/>	
4. В отношении НДС, удерживаемого налоговым агентом, получите расчет, отражающий общую сумму выплат ИЮЛ, не зарегистрированным в налоговых органах за услуги, упомянутые в п.п. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ и оцените правильность расчета	<input type="checkbox"/>	
5. Если выявлены искажения, то оцените их масштабы и отразите в рабочих документах.	<input type="checkbox"/>	

В.4. Аудит отражения обязательств по НДС на счетах бухгалтерского учета

1. Отражение обязательств в отношении реализации, облагаемой НДС	СД	РД
1. Пожалуйста, убедитесь в том, что сумма НДС, рассчитанная в налоговых декларациях, была в правильной сумме отражена на счете расчетов по НДС в корреспонденции со счетом продаж / счетом отложенного НДС при определении НДС по оплате.	<input type="checkbox"/>	
2. Пожалуйста, убедитесь в том, что сумма НДС по приобретенным товарам, работам и услугам была отражена на счете расчетов по НДС в правильной сумме.	<input type="checkbox"/>	
3. Если выявлены искажения, то оцените их масштабы и отразите в рабочих документах.	<input type="checkbox"/>	
2. Отражение обязательств в отношении НДС, удерживаемого налоговым агентом	СД	РД
1. Пожалуйста, убедитесь в том, что сумма НДС, удерживаемого обособленным подразделением ИЮЛ как налоговым агентом, была в правильной сумме отражена на счете расчетов по НДС в корреспонденции со счетом расчетов с поставщиками.	<input type="checkbox"/>	
2. Если выявлены искажения, то оцените их масштабы и отразите в рабочих документах.	<input type="checkbox"/>	

В.5. Аудит раскрытия обязательств по НДС в финансовой отчетности ИЮЛ

1. Удостоверьтесь в том, что сальдо по счету расчетов по налогу на добавленную стоимость должным образом раскрыто в бухгалтерском балансе	<input type="checkbox"/>	
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------	--

В.6. Аудит освобождения от НДС стоимости услуг по аренде

Аудит освобождения от НДС стоимости услуг по аренде		
1. Подтвердите, аккредитовано ли обособленное подразделение ИЮЛ.		
2. На основе Письма ГНС РФ от 13 июля 1994 г. N ЮУ-6-06/80н «Об освобождении от налога на добавленную стоимость сдачи в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и юридическим лицам, аккредитованным в РФ», а также Приказа МИД РФ N 13747, МНС РФ N БГ-3-06/386 от 13.11.2000 "Об освобождении от налогообложения реализации услуг по сдаче в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и организациям" установите, имеет ли обособленное подразделение право на освобождение от НДС стоимости услуг по аренде помещений.		
3. Если выявлены искажения, то оцените их масштабы и отразите в рабочих документах.		

3.5. Реестр наиболее часто встречающихся ошибок

В заключение методики мы приводим Реестр наиболее часто встречающихся ошибок. Основные категории наиболее часто встречающихся ошибок были сгруппированы в Реестре по видам налогов. В таблице 3.5 перечислены типичные ошибки по налогу на прибыль, в таблице 3.6 – по налогу на имущество, а в таблице 3.7 – по налогу на добавленную стоимость.

Таблица 3.5

ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ	
A1	Неправильное определение налогового статуса в РФ
A1.1	Определение деятельности как не приводящей к постоянному представительству при регулярном осуществлении коммерческой деятельности в РФ.
A1.2	Определение деятельности как подготовительной и вспомогательной в пользу головного офиса и не приводящей к образованию постоянного представительства при фактическом оказании услуг сотрудниками российского обособленного подразделения, а выставлении счетов клиентам головным офисом
A1.3	Определение деятельности как не приводящей к образованию постоянного представительства при оказании услуг третьим лицам на безвозмездной основе
A2.1	Неправильный выбор метода исчисления налога на прибыль
A2.1.1	Применение условного метода исчисления налога на прибыль при осуществлении деятельности не соответствующей признакам п. 3 ст. 307 НК РФ.
A2.2.	Неправильное определение налоговой базы по налогу на прибыль
A2.2.1.	Учет при определении налоговой базы по налогу на прибыль не всех доходов и не всех расходов, относящихся к деятельности постоянного представительства ИЮЛ
A2.2.2.	Учет при определении налоговой базы по налогу на прибыль доходов и расходов, не относящихся к деятельности постоянного представительства ИЮЛ
A2.2.3.	Уменьшение налоговой базы на проценты по заемным средствам лишь в пределах ограничений, установленных ст. 269 НК при возможности неограниченного вычета процентов на основе Протокола к МСОИДН
A2.2.4.	Уменьшение налоговой базы на расходы на рекламу лишь в пределах ограничений, установленных п. 4 ст. 264 НК при возможности неограниченного вычета на основе Протоколов к МСОИДН
A2.2.5.	Уменьшение налоговой базы на расходы на представительские и командировочные расходы в части суточных лишь в пределах ограничений, установленных п.п. 22 и 12 п. 1 ст. 264 НК при возможности неограниченного вычета на основе Протокола к МСОИДН с Францией
A3.	Применение неправильной налоговой ставки по налогу на прибыль
A3.1.	Уплата обособленным подразделением налога с дивидендов, не связанных с деятельностью ИЮЛ через постоянное представительство, по повышенной ставке 15% если МСОИДН предусматривает пониженную ставку.

A3.2.	Применение к дивидендам, полученным от РЮЛ и связанными с деятельностью постоянного представительства обычной 6% ставки вместо 15%.
A4.	Некорректное отражение налога на прибыль на счетах бухгалтерского учета
A4.1	Неотражение на счетах бухгалтерского учета отложенных налоговых активов и обязательств.
A4.2	Ошибки в определении налоговых баз активов и обязательств
A4.3	Ошибки в расчете временных разниц
A4.4	Неправомерный зачет отложенных налоговых обязательств и требований
A4.5	Ошибки в формировании резерва на сумму отложенных налоговых требований нереальных к использованию
A4.6	Неправильное применение ставки для оценки отложенных обязательств и требований
A4.7	Неправильная оценка налоговой стратегии при оценке вероятности использования отложенных налоговых требований.
A4.8	Неформирование резервов в отношении отложенных налоговых активов, вероятность использования которых низка
A5.	Некорректное раскрытие налоговых активов и обязательств в финансовой отчетности
A5.1	Нераскрытие в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами IAS и US GAAP отложенных налоговых обязательств и требований
A5.2	Нераскрытие информации, требуемой раскрывать в соответствии с МСФО и US GAAP в пояснительных примечаниях

Таблица 3.6

ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО	
Б1	Нарушения в применении МСОИДН
B1.1	Неуплата налога на имущество в связи с ошибочным определением налогового статуса
B1.2	Ошибочное распространение освобождения, предусмотренного МСОИДН на недвижимое имущество
B1.3	Освобождение от налогообложения имущества обособленного подразделения в отсутствие в МСОИДН между Россией и страной постоянного местопребывания ИЮЛ или в отсутствие в МСОИДН положения, позволяющего не облагать движимое имущество обособленных подразделений ИЮЛ, не образующих постоянное представительство.
Б2	Неправильная оценка имущества для целей налогообложения
B2.1	Учет имущества в валюте, отличной от валюты приобретения
B2.2	Неприменение ставок амортизации, предусмотренных законодательством страны головного офиса
B2.3	Применение ставок амортизации, предусмотренных законодательством страны головного офиса в размерах, превышающих предельные ставки,

	предусмотренные Инструкцией №38.
Б3	Некорректное отражение налога на имущество на счетах бухгалтерского учета
Б3.1	При составлении отчетности в соответствии с US GAAP, отражение налога на имущество, относящегося к товарам и прочему имуществу для перепродажи, в составе расходов от операционной деятельности, а не увеличение стоимости имущества для перепродажи

Таблица 3.7

ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	
В1	Неопределение обязательств и НДС обособленным подразделением - налогоплательщиком
В1.1.	Неисчисление НДС со стоимости услуг, оказанных безвозмездно
В2	Нарушения в использовании льгот при аренде помещений
В2.1	Использование льгот при аренде помещений при отсутствии аккредитации
В2.2	Использование льгот при аренде помещений при наличии аккредитации, но непредоставлении страной происхождения ИЮЛ льготы по НДС на взаимной основе.
В4	Нарушения в выполнении обязанностей налогового агента
В4.1	Неудержание НДС у источника с выплат ИЮЛ в связи с ошибочным определением налогового статуса обособленного подразделения
В4.2	Неудержание НДС у источника с выплат ИЮЛ по другим причинам
В4.3	Удержание НДС у источника с выплат ИЮЛ по неправильной ставке

Заключение

Исследование финансово-хозяйственной деятельности обособленных подразделений ИЮЛ, в части подготовки ими финансовой отчетности, ведения бухгалтерского и налогового учета, и практики аудита обособленных подразделений ИЮЛ в РФ позволили еще раз убедиться в острой актуальности и насущной необходимости научной разработки особенностей аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ.

В России проблема достоверности финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ пока недостаточно осознана. Отождествляя аудит с проверкой любых отчетов, представляемых в налоговые органы, многие специалисты и сейчас продолжают сводить «аудит обособленных подразделений ИЮЛ» исключительно к проверке и подтверждению декларации ИЮЛ по налогу на прибыль и отчета о деятельности, то есть налоговой отчетности ИЮЛ. Налицо путаница между аудитом финансовой отчетности и сопутствующей аудиту услугой контроля налоговых деклараций и отчетов. При таком подходе финансовая отчетность обособленных подразделений ИЮЛ игнорируется, информационные потребности иностранных заинтересованных пользователей остаются без внимания, а прозрачность осуществляемых в России операций ухудшается.

В результате у обособленных подразделений ИЮЛ имеются объективные сложности в подготовке достоверной финансовой отчетности российских обособленных подразделений ИЮЛ, необходимой широкому кругу заинтересованных пользователей для оценки достигнутых результатов и планирования деятельности в будущих периодах, а также для принятия краткосрочных и долгосрочных стратегических решений.

Поскольку любые искажения финансовой отчетности несут в себе негативное влияние на инвестиционный климат в РФ, то, на наш взгляд, они противоречат интересам страны. Мы полагаем, что, в том числе и от достоверности финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, в немалой степени будет зависеть дальнейший экономический рост российской экономики.

Для того, чтобы лучше понять особенности законодательного регулирования деятельности субъектов, подлежащих аудиту, т.е. обособленных подразделений ИЮЛ нами были изучены различные области законодательства. Были выявлены особенности регулирования в области

иностранных инвестиций, валютного законодательства, таможенных операций, требований к аккредитации и регистрации.

Проведен анализ российских нормативных документов по бухгалтерскому учету, российского налогового законодательства, законов стран постоянного местопребывания ИЮЛ с целью определить особенности требований, предъявляемых к финансовой отчетности, бухгалтерскому и налоговому учету обособленных подразделений ИЮЛ в России.

Исследование показало, что российским Законом «О бухгалтерском учете» (32) и другими нормативными документами по бухгалтерскому учету для обособленных подразделений ИЮЛ, в отличие от российских юридических лиц, не установлено обязательных требований по ведению бухгалтерского учета, составлению и представлению финансовой отчетности.

Поэтому, особенности в требованиях по составлению финансовой отчетности обособленными подразделениями ИЮЛ, по сравнению с РЮЛ, вытекают из:

- а) особенностей организационно-правовой формы обособленных подразделений ИЮЛ;
- б) законодательных требований в стране регистрации, обязывающих ИЮЛ составлять финансовую отчетность; и
- в) особенностей применяемых стандартов финансовой отчетности.

Было установлено, что двумя наиболее распространенными системами международных норм в области бухгалтерского учета и составления отчетности, в соответствии с которыми в последнее время готовится финансовая отчетность обособленных подразделений ИЮЛ, являются Общепринятые правила бухгалтерского учета США - US GAAP и международные стандарты финансовой отчетности - МСФО.

Поэтому одной из главных особенностей аудита обособленных подразделений ИЮЛ являются особенности в требованиях по подготовке не налоговой, а финансовой отчетности, с учетом отличий МСФО и US GAAP от российских положений по бухгалтерскому учету.

На основе обзора публикаций и сравнительного анализа правил МСФО и US GAAP с российскими ПБУ были выделены три основные группы причин существующих отличий бухгалтерской отчетности по российским правилам от финансовой отчетности по МСФО и US GAAP:

- а) отсутствие в российских правилах бухгалтерского учета и финансовой отчетности правил, предусмотренных МСФО;
- б) отсутствие в российских правилах бухгалтерского учета и финансовой отчетности конкретных требований по раскрытию информации, которую требуется раскрывать в соответствии с МСФО;
- в) несоответствие между применяемыми в определенных областях российскими правилами и МСФО.

Одним из наиболее существенных отличий между российскими правилами финансовой отчетности и МСФО и US GAAP и, соответственно, сложной областью современной бухгалтерской практики ИЮЛ, является «учет отложенных налогов». Сложные правила по раскрытию отложенных налоговых активов и обязательств делают налоговые обязательства максимально подверженными искажениям элементами финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.

Анализ российского налогового законодательства, МСОИДН показал, что налоговые обязательства обособленных подразделений ИЮЛ являются специфическими объектами аудита. Налоговые обязательства – это сегмент аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, максимально подверженный искажениям, что объясняется влиянием следующих факторов:

- а) многоэтапностью расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности, каждый этап из которых является необходимым и неизбежным;
- б) отсутствием возможности без проведения налоговой проверки получить от контрагента подтверждение о сумме встречной задолженности;
- в) наличием особенностей исчисления налога на прибыль, налога на имущество, а также НДС в сравнении с российскими юридическими лицами.

Было доказано, что подтвердить сумму налогового обязательства всегда несопоставимо сложнее, чем сумму любой другой статьи финансовой отчетности. Наибольший вклад в многократное возрастание риска искажения налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ делают особенности исчисления налога на прибыль, налога на имущество, а также НДС в сравнении с российскими юридическими лицами и сложность требований по раскрытию отложенных налоговых активов и обязательств в

соответствии с МСФО и US GAAP.

Для выявления этих особенностей, процесс расчета и раскрытия каждого из перечисленных налогов был разбит на составные этапы. В отношении каждого из этих этапов был осуществлен сравнительный анализ внутреннего российского и международного налогового законодательства, требований МСФО и US GAAP.

Учитывая условия, в которых составляется финансовая отчетность российских обособленных подразделений ИЮЛ, приходится констатировать высокий риск ее искажения. Соответственно, из всех элементов финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, элементами, риск искажений которых максимален, являются налоговые обязательства.

Эти особенности были положены в основу Методики аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Методика призвана дополнить существующие методики аудита финансовой отчетности ИЮЛ, стать их неотъемлемой частью, снизить аудиторский риск в отношении данного сегмента аудита и финансовой отчетности ИЮЛ в целом.

Общепринятой практикой для аудита финансовой отчетности является разделение финансовой отчетности, как объекта аудита, на составные элементы, а аудиторского файла - на секции (сегменты), предназначенные для документирования проверки этих конкретных элементов. Результатом работы над Методикой явилась разработка примерной «Структуры аудиторского файла», предназначенной для использования при аудите финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ. Одним из сегментов аудита в составе аудита финансовой отчетности и явились налоговые обязательства.

При подготовке Методики мы руководствовались требованиями нормативных документов, обеспечивающих качество аудита. Аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP не рассматривается «аудитом» в понимании Закона об аудиторской деятельности, а квалифицируется как сопутствующая аудиту услуга. Соответственно, положения российского Закона об аудиторской деятельности (44), регулирующие различные аспекты аудиторских проверок на соответствие бухгалтерской отчетности законодательству Российской Федерации, не распространяются на аудит подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP финансовой отчетности обособленных

подразделений ИЮЛ.

Из 38 российских правил (стандартов) аудиторской деятельности, к аудиту финансовой отчетности ИЮЛ, составленной в соответствии с МСФО и US GAAP в обязательном порядке применяются лишь два - это «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» (38) и «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» (39).

Неприменимость большинства российских аудиторских стандартов к аудиту финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО и US GAAP, создает брешь в российском регулировании аудиторской деятельности. Поэтому, при аудите финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленной в соответствии с принципами МСФО и US GAAP, особую важность, по нашему мнению, могут приобретать Общепринятые стандарты аудита США (GAAS) и Международные стандарты аудита (МСА).

Особенности информационного обеспечения аудита финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ в сравнении с аудитом финансовой отчетности РЮЛ можно охарактеризовать следующим образом:

- финансовая отчетность обособленных подразделений ИЮЛ, подготовленная в соответствии с МСФО и US GAAP, отличается от финансовой отчетности РЮЛ;
- критериями достоверности финансовой отчетности являются МСФО и US GAAP, а не российские правила бухгалтерского учета и отчетности;
- к обособленным подразделениям ИЮЛ применяются особые положения российского налогового законодательства и международные договора РФ об избежании двойного налогообложения;
- качество аудита обеспечивают в основном не российские, а международные (МСА) и американские (US GAAS) стандарты аудита.

Налоговые обязательства, как сегмент аудита финансовой отчетности, предусматривают специфику на следующих этапах аудиторской проверки: на этапе получения информации о клиенте, структуре контроля и средствах контроля, оценки рисков внутреннего контроля и внутрихозяйственных рисков, на этапе разработки программы проведения проверок и на этапе проведения аудиторских процедур по существу. Именно поэтому они определены в качестве основных этапов в рамках Методики аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств

обособленных подразделений ИЮЛ.

Основными элементами предложенной Методики являются:

1. Объект аудита
2. Информационная база аудита:
 - (а) Регулирующие и нормативно-законодательные документы.
 - (б) Источники получения информации.
3. Принципы и этапы аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ.
4. Контрольный перечень вопросов - тесты для проведения типовых опросов на этапе получения информации о клиенте, оценки внутривозвратного риска и риска средств контроля.
5. Перечень аудиторских процедур, принципы их планирования на этапе разработки программы проведения проверок.
6. Реестр типовых нарушений.

Охарактеризуем составные элементы разработанной авторской Методики.

Объектом аудита финансовой отчетности ИЮЛ по сегменту налоговых обязательств являются статьи налоговых активов и обязательств в бухгалтерском балансе, налоговых расходов в отчете о прибылях и убытках, а также информация, раскрываемая в соответствии с МСФО и US GAAP в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности.

Регулирующие и нормативно-законодательные документы, обуславливающие и обеспечивающие качество аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности ИЮЛ, целесообразно разделить на три основные группы:

- I. Стандарты финансовой отчетности (МСФО и US GAAP). Стандарты финансовой отчетности определяют, каким образом налоговые расходы, активы и обязательства должны быть отражены на счетах бухгалтерского учета и раскрыты в финансовой отчетности.
- II. Налоговое законодательство (НК РФ, МСОИДН). Российское и международное налоговое законодательство устанавливают правила и требования для расчета налоговых обязательств.

III. Стандарты качества аудита (МСА и US GAAS), а также два российских национальных стандарта аудиторской деятельности обеспечивают качественный уровень аудита.

Источниками получения информации являются:

I. Организационно-распорядительные документы:

1. Устав ИЮЛ, Положение о филиале (представительстве) ИЮЛ, Свидетельство об аккредитации.
2. Учетная политика обособленного подразделения ИЮЛ для целей налогообложения.
3. План счетов и учетная политика обособленного подразделения ИЮЛ.
4. Внутренние процедуры ИЮЛ по документированию и обработке учетной информации, составлению финансовой отчетности.

II. Отчетность обособленного подразделения ИЮЛ:

1. Финансовая отчетность обособленного подразделения ИЮЛ за отчетный и предшествующий период.
2. Налоговые декларации и отчет о деятельности обособленного подразделения ИЮЛ за проверяемый и предшествующий периоды.

III. Подтверждающая информация:

1. Устные и письменные утверждения руководства обособленного подразделения.
2. Рабочие документы аудитора и переписка с клиентом за прошлые годы, если клиент постоянный.
3. Переписка клиента с налоговыми органами, акты налоговых проверок.
4. Данные бухгалтерского учета, и подтверждающая информация включая договора, первичные документы и подтверждения от третьих лиц.

Принимая во внимание существующие у обособленных подразделений ИЮЛ особенности определения налогового статуса, учета и определения налоговой базы, расчета налоговых обязательств, их отражения на счетах бухгалтерского учета и раскрытия в финансовой отчетности, мы полагаем, что в отношении данного сегмента аудита внутрихозяйственный риск находится на максимальном уровне. Это означает, что дополнительные проверки средств контроля окажутся нецелесообразными.

Риск средств контроля в отношении особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ оценивается на

основе проверки наличия контрольных процедур, которые могли бы предотвратить или выявить ошибки, являющиеся следствиями особенностей налоговых обязательств ИЮЛ.

Нами разработан *«Рабочий документ аудитора: Предварительная оценка налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ и тесты риска средств контроля»*, применяемый на предварительном этапе аудита.

Предварительная оценка налогового статуса предполагает анализ деятельности обособленного подразделения ИЮЛ, услуг, оказываемых обособленным подразделением, способов поставок товаров, анализ имущества, находящегося в РФ, контрактов, заключенных между третьими лицами при посредничестве обособленного подразделения, наличия других обособленных подразделений и взаимодействия с ними.

Структура тестов средств контроля учитывает повышенный риск возникновения искажений налоговых статей финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ в областях, где правила расчета налогов и их раскрытия в финансовой отчетности отличаются от российских юридических лиц.

На *этапе разработки программы проведения проверки – планирования аудита* в рамках авторской Методики предусмотрено разбиение сегмента аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ на подсегменты по видам налогов. В Методике предложен *"Общий план аудита расчета и раскрытия налоговых обязательств в финансовой отчетности обособленных подразделений ИЮЛ"*, а также принципы планирования на этапе разработки программы проведения проверок.

Результаты научного исследования позволили выявить следующие специфические закономерности, присущие этапу планирования аудита особенностей расчета и раскрытия налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ:

- I. Объем планируемых процедур существенно зависит от налогового статуса подразделения ИЮЛ, метода расчета налоговой базы по налогу на прибыль.
- II. Планируя аудиторские процедуры, необходимо предусмотреть процедуру письменного запроса в головной офис ИЮЛ о доходах и расходах, понесенных головным офисом и связанных с деятельностью обособленного подразделения.
- III. Аудиторские процедуры подтверждения налоговой базы для налога на прибыль должны

учитывать неприменимость корректировки процентов по заемным средствам на коэффициент капитализации, а также особенности вычитаемости расходов, предусмотренные протоколами к МСОИДН.

IV. Разработка аудиторских процедур, обеспечивающих проверку раскрытия отложенных налоговых активов и обязательств в соответствии с МСФО и US GAAP, осуществляется в зависимости от предполагаемого в будущих периодах налогового статуса обособленного подразделения ИЮЛ.

V. В подсегменте аудита «Обязательства по налогу на имущество» целесообразно дополнительно планировать аудиторские процедуры, как правило не используемые при аудите налога на имущество РЮЛ:

1. Проверка соблюдения правила оценки имущества в валюте приобретения,
2. Проверка корректности применения ставок амортизации имущества, установленных законодательством страны постоянного местопребывания ИЮЛ,
3. Проверка обоснованности исключения из стоимости налогооблагаемого имущества движимого имущества обособленного подразделения,
4. Проверка корректности отражения на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности налога на имущество, относящегося к товарам и прочему имуществу для перепродажи.

VI. В подсегменте аудита «Обязательства по НДС» необходимо дополнительно предусмотреть следующие аудиторские процедуры, не используемые при аудите НДС РЮЛ:

1. Проверка правильности обложения НДС у источника работ и услуг, упомянутых в п.п. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ и оказанных ИЮЛ незарегистрированными в российских налоговых органах.
2. Проверка обоснованности освобождения от НДС стоимости услуг по аренде помещений.

VII. На этапе подтверждения налоговой базы целесообразно максимально использовать результаты проведения аудиторских процедур на других сегментах аудита, поэтому детальные аудиторские процедуры планируются преимущественно для областей «налогового учета в узком смысле».

Для этапа проведения аудиторских процедур по существу нами предложена «Программа

аудита». Программа состоит из трех разделов (А, Б и В), посвященных соответственно аудиту налога на прибыль, налога на имущество и НДС. В рамках каждого из перечисленных разделов предложены аудиторские процедуры, соответствующие различным стадиям расчета и раскрытия обязательств по перечисленным налогам в финансовой отчетности. На стадиях, предусматривающих большое количество тестов, тесты сгруппированы в группы.

Поскольку налоговый статус для целей налога на имущество и НДС не определяется, то по этим налогам отсутствует стадия подтверждения налогового статуса. Таким образом, на этапе проведения аудиторских процедур по существу в методике представлено в общей сложности 14 разделов аудиторских программ поэтапно обеспечивающих достижение цели аудита.

Предложенная Методика также содержит *«Реестр наиболее часто встречающихся ошибок»*. В Реестре ошибки сгруппированы по видам налогов.

Успешное внедрение данной методики аудита налоговых обязательств обособленных подразделений ИЮЛ в практику работы компании ЗАО «Вета-Мазар» позволяет нам сделать вывод о ее практической применимости и необходимости. Предложенная авторская Методика может быть использована персоналом финансовых служб обособленных подразделений ИЮЛ для повышения достоверности информации о налоговых обязательствах, раскрываемой в их финансовой отчетности, составляемой в соответствии с МСФО и US GAAP и аудиторскими фирмами для повышения эффективности аудиторских проверок финансовой отчетности представительств и филиалов иностранных юридических лиц.

Внедрение полученных в диссертационном исследовании результатов в практику бухгалтерской работы обособленных подразделений ИЮЛ в РФ и аудиторских фирм, подтверждающих достоверность их финансовой отчетности, обеспечит их информацией, необходимой для выполнения поставленных ими в ходе хозяйственной деятельности целей.

Литература

1. Официальные материалы

1.1. Право

1. Конституция РФ от 12.12.93г. // Российская газета, 1993, № 237.
2. Закон РФ о введении в действие части первой гражданского кодекса российской федерации № 52-ФЗ от 30.11.94г. // Российская газета, 1994, N 238-239.
3. Гражданский Кодекс РФ (Часть Первая) № 51-ФЗ от 30.11.94 (ред. от 12.08.96) // Российская газета, 1994, N 238-239.
4. Положение Совета Министров СССР о порядке открытия и деятельности в СССР представительств иностранных фирм, банков и организаций №1074 от 30.11.89 // СП СССР, 1990, №1, ст. 8 “Свод законов СССР”, т. 9, - с. 173
5. Закон о средствах массовой информации № 2124-1 от 27.12.91 // Ведомости СНД и ВС РФ, 1992, № 7.- с. 300,
6. Постановление Правительства РФ о федеральном органе исполнительной власти, ответственном за координацию деятельности федеральных органов исполнительной власти по привлечению в экономику российской федерации прямых иностранных инвестиций и аккредитацию филиалов иностранных юридических лиц № 1419 от 21.12.1999г. // Собрание законодательства РФ, 1999, N 52.
7. Закон о валютном регулировании и валютном контроле №3615-1 от 9.10.1992г. // Российская газета, 1992, N 240.
8. Инструкция ЦБ РФ о порядке открытия и ведения уполномоченными банками счетов нерезидентов в валюте РФ № 16 от 16.07.1993г.// Финансовая газета, 1993, N 31.
9. Инструкция ЦБ РФ о специальных счетах нерезидентов типа "С" № 79-И от 23.03.1999г.// Вестник Банка России, 1999, № 18.
10. Указание ЦБ РФ о перечне ценных бумаг, операции с которыми нерезиденты производят с использованием специальных счетов типа "С" № 251-У от 4.06.1998г.// Вестник Банка России, 1999, № 62.
11. Инструкция ЦБ РФ о порядке открытия уполномоченными банками банковских счетов нерезидентов в валюте российской федерации и проведения операций по этим счетам № 93-И // Российская газета, 2000, № 233.
12. Положение Совмина СССР о порядке открытия и деятельности в СССР представительств иностранных фирм, банков и организаций №1074 от 30.11.1989 г. // СП СССР, 1990, N 1.- с. 8

13. Распоряжение мэра г. Москвы о хозяйственной деятельности иностранных юридических и физических лиц на территории г. Москвы № 54-РМ от 8.02. 1993г.// Вестник Мэрии Москвы, 1993, № 6.
14. Распоряжение мэра г. Москвы о создании в Московской регистрационной палате городского реестра печатей № 843-РМ от 25.08.1998г.// Вестник Мэрии Москвы, 1998, № 20.
15. Информационное письмо Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации с обзором практики разрешения арбитражными судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов N 58 от 18 января 2001 г.
16. Информационное письмо Высшего арбитражного суда Российской Федерации с обзором практики рассмотрения споров по делам с участием иностранных лиц, рассмотренных арбитражными судами после 1 июля 1995 года N 10 от 25 декабря 1996 г. // Вестник ВАС РФ, 1997, N 3.
17. Основы гражданского законодательства Союза ССР и республик утвержденное Верховным Советом СССР N 2211-1 31.05.1991 (ред. от 26.01.1996) // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
18. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть третья) N 146-ФЗ от 26.11.2001// Российская газета, 2001, N 233.
19. Закон о лицензировании отдельных видов деятельности № 158-ФЗ от 25.09.1998г. (ред. 29.12.2000) // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
20. Закон об организации страхового дела в РФ № 4015-1 от 27.11.1992г. (ред. 20.11.1999) // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.

1.2. Законодательство об инвестициях

21. Закон об иностранных инвестициях в РФ N 160-ФЗ от 9.07.99г. // Российская газета, 1999, N 134.
22. Постановление Правительства РФ о заключении соглашений между Правительством Российской Федерации и правительствами иностранных государств о поощрении и взаимной защите капиталовложений № 456 от 09.06.2001г. // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
23. Конвенция о защите прав инвестора Заключена в г. Москве 28.03.1997г. // Вестник ВАС РФ, 1997, N 8.

24. Федеральный закон об инвестиционной деятельности в российской федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений N 39-ФЗ от 25.02.1999г. // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
25. Федеральный закон о защите прав и законных интересов инвесторов на рынке ценных бумаг № 46-ФЗ от 05.03.1999г. // Российская газета, 1999, N 46.
26. Закон РСФСР об инвестиционной деятельности в РСФСР N 1488-1 от 26.06.91г. // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
27. Постановление Правительства РФ о дополнительных мерах по стимулированию деловой активности и привлечению инвестиций в экономику российской федерации № 1605 от 19.12.97г. // Российская газета, 1997, N 247.
28. Распоряжение Правительства РФ о программе социально - экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2002 - 2004 годы) N 910-р от 10.07.2001// Собрание законодательства РФ, 2001, N 31.
29. Постановление Правительства РФ о создании условий для привлечения инвестиций в инновационную сферу № 374 от 31.03.1998г. (ред. от 13.10.1999) // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
30. Постановление Правительства РФ о комплексной программе стимулирования отечественных и иностранных инвестиций в экономику Российской Федерации № 1016 от 13.10.95 (ред. от 27.12.95) // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
31. Постановление Правительства РФ о заключении соглашений между правительством российской федерации и правительствами иностранных государств о поощрении и взаимной защите капиталовложений N 395 от 11.06.92 (ред. от 26.06.95) // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.

1.3. Бухгалтерский учет

32. Закон о бухгалтерском учете № 129-ФЗ от 21.11.96г. // Российская газета, 1996, № 228, База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
33. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина № 34н от 29.07. 1998г. // Российская газета (Ведомственное приложение), 1998, № 208.
34. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.97г. // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.

1.4. Аудиторская деятельность

35. Закон об аудиторской деятельности N 119-ФЗ от 07.08.2001г. // Российская газета, 2001, № 151-152.
36. Правило (стандарт) аудиторской деятельности аудиторские доказательства, одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 года, Протокол № 6 // Аудиторские ведомости, 1997, N 6.
37. Правило (стандарт) аудиторской деятельности изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита, одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 года, Протокол № 6 // Аудиторские ведомости, 1997, N 6.
38. Правило (стандарт) аудиторской деятельности характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним, одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18 марта 1999, Протокол № 2 // Аудиторские ведомости, 1999, № 4.
39. Правило (стандарт) аудиторской деятельности заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям, одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999, Протокол № 6// Аудиторские ведомости, 1999, № 11.
40. Методика аудиторской деятельности налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000, Протокол N 1 // Аудиторские ведомости, 2000, № 10.
41. Правило (стандарт) аудиторской деятельности планирование аудита одобренный Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25.12.96 Протокол N 6 // Аудиторские ведомости, 1997, № 6.
42. Правило (стандарт) аудиторской деятельности понимание деятельности экономического субъекта одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 27.04.99 Протокол N 3 // Аудиторские ведомости, 1999, N 6.
43. Правило (стандарт) аудиторской деятельности существенность и аудиторский риск одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998 Протокол N 2 // Бухгалтерский учет, 1998, № 4.
44. Правило (стандарт) аудиторской деятельности документирование аудита, одобренное комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 25.12.96 протокол N 6 // Аудиторские ведомости, 1997, № 6.

1.5. Законодательство о налогах и сборах

45. Налоговый Кодекс РФ (Часть Первая) № 146-ФЗ от 31.07.1998, принят ГД ФС РФ 16.07.1998// Российская газета, 1998, N 148-149, База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
46. Налоговый Кодекс РФ (Часть Вторая) № 117-ФЗ от 05.08.2000, принят ГД ФС РФ 19.07.2000 (в ред. Закона N 198-ФЗ от 31.12.2001)// База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
47. Закон о внесении изменений и дополнений в Часть Вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах № 110-ФЗ от 06.08.2001// Российская газета, 2001, N 150.
48. Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций утвержденное Приказом МНС № АП-3-06/124 от 7 апреля 2000 г.// Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, 2000, № 25.
49. Закон о налоге на прибыль предприятий и организаций № 2116-1 от 27 декабря 1991 г. // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
50. Инструкция Госналогслужбы РФ о налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц № 34 от 16.06.95 (в ред. писем Госналогслужбы РФ от 29.12.95 N ВЗ-6-06/672, от 31.12.97 N ВГ-6-06/928) // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
51. Положение Государственной Налоговой Службы России "Об особенностях учета в налоговых органах организаций, образованных в соответствии с законодательством иностранных государств, и международных организаций" от 20 сентября 1996 ВА-4-06.57н // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
52. Приказ МНС РФ об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации от 26.07.2002 N БГ-3-23/398 // Российская газета, 2002, N 159.
53. Письмо Госналогслужбы РФ о рекомендациях по заполнению новой формы декларации иностранного юридического лица от 17.03.1998 №ВГ-6-06/181 // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
54. Письмо Межрайонной инспекции МНС РФ N 38 по г. Москве о порядке составления и представления годовой отчетности за 2000 год иностранными юридическими лицами, осуществляющими деятельность в Российской Федерации (городе Москве) от 15.01.2001 N 01-10/184 // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.

55. Инструкция Госналогслужбы РФ о порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в РФ от 15.09.1995 N 38// Российские вести, 1995, № 213.
56. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций от 15 июня 2000 г. N 62, утвержденная Приказом МНС РФ от 15 июня 2000 г. N БГ-3-02/231// Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, 2000, N 39.
57. Письмо МНС РФ о порядке уплаты налога на прибыль иностранными юридическими лицами N ВГ-6-06/510 от 28.06.99г. // Финансовая газета, 1999, N 28.
58. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ РФ N 3973/97 от 12.05.1998 г.
59. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ N 3846/97 от 23.06.1998 г.
60. Письмо Управления МНС по г. Москве N 15-08/1177 от 9.01.2000 г. // Московский налоговый курьер, 2001, N 5.
61. Письмо Управления МНС по г. Москве N 14-14/1459 от 31.01.2000 г. // Гарант-Максимум, 2001.
62. Письмо Управления МНС по г. Москве N 15-06/18358 от 11.05.2000 г. // Гарант-Максимум, 2001.

1.6. Таможенное законодательство

63. Таможенный Кодекс РФ утвержденный ВС РФ № 5221-1 от 18.06.1993 г. (ред. 27.04.2001) // База данных российского законодательства Консультант Плюс: Версия Проф., 2002.
64. Письмо ГТК РФ о некоторых вопросах таможенного оформления товаров представительствами и филиалами иностранных лиц № 01-15/25164 от 25.12.97

2. Книги

65. Anthony Robert N., Reece James S., Hertenstein Julie H. Accounting Text and Cases.- Chicago: IRWIN, 1995. – 1044 p.
66. Code of Liberalisation of Capital Movements. – Paris: OECD, 1992.
67. Code of Liberalisation of Current Invisible Operations. - Paris: OECD, 1992.
68. Epstein Barry J., Mirza Abbas Ali. Wiley IAS 2001 : Interpretation and Application of International Accounting Standards 2001. – New York: John Wiley and Sons, Inc., 1993. – 912 p.
69. GAAP Interpretation and Application / Patrick R. Delaney, James R. Adler, Barry J. Epstein,

- Michael F. Foran. – New York: John Wiley and Sons, Inc., 1993. – 785 p.
70. 2001 IFAC Handbook of Auditing and Ethics Pronouncements. – New York: IFAC, 2001. – 733 p.
71. International Accounting Standards 2002. – London: IASB, UK, 2002. – 1534 p.
72. Legal Framework for the Treatment of Foreign Investment. V. II. - The World Bank Group, 1992.
73. Model Tax Convention on Income and on Capital. – Paris: OECD, 2000. – 1347 p.
74. Understanding IAS. Analysis and Interpretation.-London: Coopers & Lybrand, UK, 1996. – 915 p.
75. Wiley GAAP 2001: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2001 / Patrick R. Delaney, Barry J. Epstein, Ralph Nach, etc. – New York: John Wiley and Sons, Inc., 2000. – 1128 p.
76. Guy Dan M., Carmichael D. R. Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2001. – New York: John Wiley and Sons, Inc., 2000. – 1128 p.
77. Guy Dan M., Alderman C. Wayne, Winters J. Alan AUDITING (3rd edition). – New York: John Wiley and Sons, Inc., 1994. – 900 p.
78. Williams Jan R. Miller GAAP Guide 2001: Restatement and Analysis of Current FASB Standards. – New York: Harcourt Professional Publishing, 2000. – 1400 p.
79. Агапов А.Б. Постатейный комментарий к федеральному закону о лицензировании отдельных видов деятельности. – М.: Издательство Статут, 2000. – 157 с.
80. Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
81. Астащенко В.У. Споры с налоговой инспекцией. – М.: Издательство Приор, 1998. – 112 с.
82. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М.О'Рейли и др. – Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
83. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 655 с.
84. Блейк Джон, Амаг Ориол. Европейский бухгалтерский учет: Справочник: Пер. с англ. – М.: ИИД «Филинь», 1997. – 400 с.
85. Волкова В.М., Лахова Е.В. Международные стандарты бухгалтерского учета. Основные принципы и приемы конвертации. – М.: Издательский дом Аудитор, 1998. – 72 стр.

86. Горбунов А.Р. Налоговое планирование и создание компаний за рубежом. – М.: Издательская фирма Анкил, 2000. – 192 с.
87. Грязнова А.Г., Чечелева Т.В. Экономическая теория национальной экономики и мирового хозяйства (политическая экономия). – М.: Финансовая Академия при Правительстве РФ, 1997.
88. Гуев А.Н. Постатейный комментарий к Части Первой Налогового Кодекса Российской Федерации.-М.: Издательский Дом ИНФРА, 2000.- 421 с.
89. Гуев А.Н. Комментарий к гражданскому законодательству, не вошедшему в части первую и вторую гражданского кодекса Российской Федерации. – М.: Издательский Дом ИНФРА-М, 2000. – 482 с.
90. Дмитриев В. Н. Налог на доходы иностранных партнеров. – М.: Главбух, 1999. – 196 с.
91. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – М.: Дело, 1998. – 432 с.
92. Корниенко И.А. Представительство иностранного юридического лица: от регистрации до налогообложения. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – 200 с.
93. Международные стандарты финансовой отчетности 1998: Издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 1998. – 904 с.
94. Налоговый учет и налоговая политика предприятия /А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин и др. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 120 с.
95. Нешатаева Т.Н. Иностранные предприниматели в России. Судебно –арбитражная практика. – М.: Дело, 1998. – 216 с.
96. Пятенко С.В. Работа аудитора и консультанта: Учебное пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 152 с.
97. Семенова М.В. Налоги с иностранных юридических и физических лиц: исчисление и отражение в бухгалтерском учете. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 176 с.
98. Справочник GAAP с комментариями (Выпуск 1). – М.: Инфра-М, 1998. – 149 с.
99. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник.. – М.:ИНФРА-М, 2001. – 556 с.
100. Сутырин С.Ф., Погорелецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. Сутырина С.Ф. – СПб.: Издательство В.А. Михайлова, Издательство Полиус, 1998. – 577 с.
101. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учебное пособие для вузов /Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 422 с.
102. Эрделевский А.М. Комментарий к Части Первой Налогового Кодекса Российской

Федерации (постатейный).-М: Консультант Плюс: Комментарии Законодательства, 2000. – 278 с.

103. Налоги и налогообложение: Учебн. пособие для вузов / И.Г.Русакова, В.А.Кашин, А.В.Толкушин и др. / под ред. И.Г. Русаковой, В.А.Кашина. - М.:Финансы, Юнити, 1998. - 495 с.
104. Ушаков Д.Л. Оффшорные зоны на практике российских налогоплательщиков. - М.: Юристъ, 1999. - 496 с.
105. Аудит: Учебное пособие /Ю.А. Данилевский,С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов и др. - М.:ИД ФБК-Пресс, 2000.-544 с.
106. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления. В 2 т. Т. 2. /В.В. Воронов, Ф.В. Зайнетдинов, Ю.И. Иванов и др. -М.: Издательство "ДИС", 1999.-569 с.
107. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления. В 2 т. Т. 1. /В.В. Воронов, Ф.В. Зайнетдинов, Ю.И. Иванов и др. -М.: Издательство "ДИС", 1999.-464 с.

3. Статьи

108. Акди-Интернешнл. О налоге на имущество иностранных юридических лиц // Экономика и жизнь, 1995, №43.
109. Белов А.П. Основы правового регулирования внешнеэкономической деятельности на современном этапе // Право и экономика, 2000, N 4.
110. Брехуненко С.Ю. Комментарий к Инструкции Госналогслужбы России от 15.09.95. N 38 "О порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в Российской Федерации" // Налоговый вестник, 1995, №12.
111. Викторов П.П. Особенности налогообложения прибыли и доходов обособленных подразделений иностранных юридических лиц//Консультант Бухгалтера», 1999, №8.
112. Викторов П.П. Особенности исчисления и уплаты налога на имущество обособленными подразделениями иностранных юридических лиц// Консультант Бухгалтера, 1999 №10.
113. Викторов П.П. Филиалы и представительства иностранных юридических лиц как привлекательные формы организации бизнеса в РФ// Газета деловых предложений, 2000, №3.
114. Викторов П.П. Отложенные налоговые активы и обязательства в соответствии с МСФО и US GAAP// Бухгалтерский учет, 2002, №4
115. Викторов П.П. Особенности аудита налоговых обязательств обособленных подразделений иностранных юридических лиц// Все для бухгалтера, 2002 г., №16

116. Войтович Е.Н. Иностранные юридические лица: аренда служебных и жилых помещений // Консультант бухгалтера, 2000, N 5.
117. Дмитриев В.Н. Источник доходов иностранных юридических лиц в Российской Федерации // Финансовая газета. Региональный выпуск, 1996, №20.
118. Дмитриев В.Н. Как правильно читать международные соглашения об избежании двойного налогообложения // Финансовая. газета Региональный выпуск, 1996, №29.
119. Фомина О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право, 1995, №5.
120. Дмитриев В.Н. Налогообложение доходов иностранных юридических лиц в РФ в свете положений договоров об избежании двойного налогообложения // ФПА "Предпринимательская практика: вопрос-ответ", 1996, N 9.
121. Дмитриев В.Н. Некоторые вопросы регистрации и налогообложения иностранных юридических лиц // Налоги, 1996, №7,8.
122. Дмитриев В.Н. Принципы налогообложения иностранных юридических лиц // Финансовая газета. Региональный выпуск, 1996, №15.
123. Доронина Н.Г. Комментарий к закону об иностранных инвестициях // Право и экономика, 2000, NN 4, 5, 6.
124. Закурдаев О.Б. К вопросу о бухгалтерском учете в иностранных представительствах // Главбух, 1996, №8 (29).
125. Колков С.Г. Налогооблагаемая прибыль иностранных юридических лиц // Право и экономика, 2000, N 7 (149).
126. Колков С.Г. Налогообложение доходов иностранных юридических лиц в России // Законодательство, 2001, N 1.
127. Колков С.Г. Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных юридических лиц в российской федерации // Право и экономика, 2001, N 1.
128. Комова Н. О применении НДС иностранными компаниями в России // Экономика и жизнь, 1996, №2.
129. Кухалашвили И.Ю. Новый порядок валютного регулирования прямых иностранных инвестиций // Право и экономика, 2000, N 3.
130. Международные стандарты финансовой отчетности // Финансовая газета, 2001, №9.
131. Никитин Е. Порядок использования в России иностранной рабочей силы // Российская юстиция, 1996, №6.
132. Оськин В.Н. Порядок расчета налогов и их уплаты иностранными фирмами // Российский налоговый курьер, 1999, N 5-7.

133. Петров Б.В. Инофирмы: Годовой отчет представительства // Экономика и жизнь, 1996, №5.
134. Петров Б.В. Представительства инофирм, будьте готовы к годовому отчету! // Налоги, 1996, №4.
135. Петрова Г.В. О приведении норм российского финансового законодательства в соответствие с международно - правовыми нормами// Журнал российского права, 2000, N 12.
136. Петрыкин А.А. Налоговые агенты по НК РФ и их ответственность за нарушение налогового законодательства в части налогообложения иностранных юридических лиц // Новое в бухгалтерском учете и отчетности, 2000, N 2.
137. Петрыкин А.А. Статус зависимого и независимого агента по соглашениям об избежании двойного налогообложения и Инструкции Госналогслужбы России N 34 // Финансовые и бухгалтерские консультации, 2000, N 1.
138. Полежарова Л.В. Комментарии к новой форме декларации иностранной организации о доходах в Российской Федерации // Новое в бухгалтерском учете и отчетности, 2000, N 4.
139. Полежарова Л.В. Налогообложение доходов иностранных юридических лиц от реализации товаров по внешнеторговым контрактам // Финансовые и бухгалтерские консультации, 1999, N 5.
140. Полежарова Л.В. Налогообложение прибыли иностранных организаций в Российской Федерации // Финансовая газета, 2001, N 2, 5, 6, 7.
141. Полежарова Л.В. Налог на прибыль иностранной организации, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство// Финансовая газета, 2002, N 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16.
142. Полежарова Л.В. О налогообложении доходов иностранных юридических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в России // Аудиторские ведомости, 1999, N 3.
143. Полежарова Л.В. О налогообложении прибыли иностранных юридических лиц // Финансовая газета, 1999, N 17.
144. Полякова И.А. Некоторые вопросы, связанные с деятельностью представительства иностранного юридического лица // Финансовые и бухгалтерские консультации, 2000, N 5.
145. Пучинский В. "Иностранные лица" в арбитражных судах: Комментарий к арбитражному процессуальному кодексу РФ // Экономика и жизнь, 1995, №42.
146. Семенова Н.В. Налогообложение и учет доходов иностранных юридических лиц в РФ // Бухгалтерский учет, 1997, спецвыпуск.

147. Склез М.А. Налогообложение иностранных инвестиций в России // Налоговый вестник, 1995, N 2.
148. АК «Руфаудит» Аудит представительств иностранных юридических лиц // Аудитор, 1996, №1.
149. Цыганков Э. Налоговое бремя иностранных партнеров // ФПА 1996, N 7.
150. Цыганков Э. Филиал-налогоплательщик и иные «неопознанные» субъекты права // Экономика и жизнь, №10, 1996. – с.34
151. Цыганков Э. Юристы считают новую инструкцию по обложению иностранных компаний неправомерной // Коммерсант-daily, 1995, №97.
152. Федоришин Г.В. Российские концептуальные принципы бухгалтерского учета в сравнении с международными нормами // Налоговый Вестник, 1999, №8.
153. Шалашова Н. Резиденты и нерезиденты: порядок расчетов в рублях // Финансовая газета. Региональный выпуск, 2001, № 6.
154. Шашкова В.В., Хромов А.Ю. Льготы для представительств иностранных юридических лиц в Российской Федерации // Финансовая газета. Региональный выпуск, 1999, N 44.
155. Шиенок М.И. Комментарии к инструкции ГНС РФ от 16.06.95 г. N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" // Налоговый вестник, 1995, № 8.
156. Шиенок М.И. Новое в налогообложении инофирм // Экономика и жизнь, 1995, №28.

4. Диссертации

157. Камышников Г.А. Налогообложение доходов и капиталов в международной практике.- дис. ... канд. экон. наук. – М.: 1998. – 124 с.
158. Петров Б.В. Налогообложение иностранных юридических лиц в России. - дис. ... канд. экон. наук. – М.: 1997. – 123 с.
159. Скачков Н.Г. Действие международных договоров РФ в области налогообложения иностранных физических и юридических лиц.- дис. ... канд. экон. наук. – М.: 1998. – 198 с.
160. Дроздова Л.А. Аудит представительств иностранных юридических лиц в РФ - дис. ... канд. экон. наук. – М.: 1999. – 183 с.
161. Густяков Российская и международная системы учета финансовых результатов - дис. ... канд. экон. наук. – М.: 1998 – 177 с.
162. Зубенкова В.А. НДС и его экономическая роль (на основе западноевропейского опыта) - дис. ... канд. Экон. наук. – М.: 1999 – 153 с.

5. Интернет источники

163. Управление Министерства РФ по налогам и сборам по г. Москве // <http://www.mosnalog.ru>, 2001.
164. Крутякова Т.Л. Комментарий к положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации // <http://www.akdi.ru>, 1998.
165. Банк России упорядочивает контроль за операциями нерезидентов в рублях и вводит для них новые типы счетов // <http://www.strana.ru/print/976183959.htm>
166. МСФО: Модель финансовой отчетности // <http://www.pwcglobal.com>, PricewaterhouseCoopers, 2000.
167. Введение в международные стандарты финансовой отчетности// <http://www.pwcglobal.com>, PricewaterhouseCoopers, 2000.
168. The GAAP 2001 Report // <http://www.ifad.net/content/ie/gaap2001/>, 14 December 2001.
169. МСФО: Контрольный перечень к раскрытию информации // <http://www.pwcglobal.com>, PricewaterhouseCoopers, 2000.

Приложения

Приложение 1	Пример бухгалтерского баланса в соответствии с МСФО и US GAAP	156
Приложение 2	Пример отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО и US GAAP	157
Приложение 3	Извлечения из учетной политики и пояснительных примечаний в отношении отложенных налогов	158
Приложение 4	Сопоставление определения «постоянного представительства» в НК РФ и модельной конвенции ОЭСР	162
Приложение 5	Особенности вычитаемости расходов для целей исчисления налога на прибыль в соответствии с протоколами к МСОИДН	164
Приложение 6	Требования к раскрытию информации об отложенных налогах в соответствии с МСФО-12 «Налоги на прибыль» (ред. 2000 г.) и SFAS-109 «Учет налогов на прибыль»	166
Приложение 7	Определение места реализации работ и услуг для целей НДС	170
Приложение 8	Регулирующие и нормативные документы	172

Приложение 1

ПРИМЕР БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА В СООТВЕТСТВИИ С МСФО И US GAAP

Бухгалтерский баланс

(все суммы в тыс. [название валюты])	Прим,	31 декабря		31 декабря	
		20X2	20X2	20X1	20X1
АКТИВЫ					
Внеоборотные активы					
Основные средства	10	109 227		84 980	
Долгосрочные инвестиции	11	22 866		15 690	
Нематериальные активы	12	14 056		19 600	
Инвестиции в ассоциированные компании	13	12 984		13 244	
Прочие финансовые вложения	14	19 370		14 910	
Долгосрочная дебиторская задолженность	15	5 106		3 370	
Отложенное налоговое требование	25	5 395		3 110	
			189 004		154 904
Оборотные активы					
Запасы и активы для продажи	16	23 388		20 742	
Незавершенное строительство по договорам подряда	17	1 312		1 050	
Дебиторская задолженность и предоплата	18	18 604		13 092	
Рыночные ценные бумаги	19	11 820		7 972	
Денежные средства и их эквиваленты	20	26 358		36 212	
			81 482		79 068
Итого активов			270 486		233 972
СОБСТВЕННЫЕ СРЕДСТВА					
АКЦИОНЕРОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА					
Капитал и резервы					
Обыкновенные акции	31	25 300		21 000	
Эмиссионный доход	31	18 656		11 316	
Собственные выкупленные акции	31	(2 564)		-	
Переоценка и прочие резервы	33	12 028		8 345	
Нераспределенная прибыль		73 472		58 426	
			126 892		99 087
Доля меньшинства	32		8 484		1 806
Долгосрочные обязательства					
Займы полученные	22	86 076		88 336	
Отложенные налоговые обязательства	25	11 263		8 539	
Обязательства по пенсионному обеспечению	26	4 540		2 130	
Доходы будущих периодов - государственные субсидии		3 520		640	
			105 399		99 645
Текущие обязательства					
Кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам и прочая задолженность	21	15 717		12 344	
Текущие налоговые обязательства		2 942		2 846	
Займы полученные	22	8 510		15 670	
Резервы предстоящих расходов и платежей	27	2 542		2 574	
			29 711		33 434
Итого обязательств			135 110		133 079
Итого собственных средств акционеров и Обязательств			270 486		233 972

Положения учетной политики и примечания составляют неотъемлемую часть настоящей финансовой отчетности.

Приложение 2

ПРИМЕР ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО И US GAAP

Отчет о прибылях и убытках

(все суммы в тыс. [название валюты])	Прим.	Год, закончившийся 31 декабря	
		20X2	20X1
Выручка от реализации	1	211 034	112 360
Себестоимость реализации		(85 040)	(45 682)
Валовая прибыль		125 994	66 678
Прочие операционные доходы		3 350	1 152
Затраты на сбыт продукции		(49 966)	(19 528)
Административные расходы		(28 291)	(10 434)
Прочие операционные расходы		(8 825)	(3 726)
Убыток от продажи прекращаемых операций	3	(959)	-
Прибыль от операционной деятельности	2	41 303	34 142
Затраты по финансированию	5	(1 328)	(7 772)
Доля в прибыли/убытке ассоциированных компаний	13	(260)	216
Прибыль до налогообложения		39 715	26 586
Налоги на прибыль	6	(13 374)	(8 592)
Прибыль от обычной деятельности		26 341	17 994
Результаты чрезвычайных обстоятельств	7	(1 228)	-
Прибыль		25 113	17 994
Доля меньшинства	32	(2 548)	(856)
Чистая прибыль		22 565	17 138
Прибыль на акцию	8		
— базовая		0,92	0,84
— разводненная		0,87	0,80
Прибыль на акцию за вычетом результатов	8		
— базовая		0,98	0,84
— разводненная		0,91	0,80

Положения учетной политики и примечания составляют неотъемлемую часть настоящей финансовой отчетности.

Приложение 3

ИЗВЛЕЧЕНИЯ ИЗ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ И ПОЯСНИТЕЛЬНЫХ ПРИМЕЧАНИЙ В ОТНОШЕНИИ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ

Извлечение из учетной политики

...

25 Отложенные налоги на прибыль

Отложенные налоги на прибыль признаются с использованием метода обязательств по всем временным разницам, возникающим между налоговой базой активов и обязательств и их балансовой стоимостью, отраженной в финансовой отчетности. При определении отложенного налога на прибыль используются действующие ставки налогообложения.

В соответствии с этим методом, Группа должна признать отложенные налоги на прибыль в отношении сумм переоценки определенных внеоборотных активов, а также в отношении разницы между справедливой стоимостью приобретенных чистых активов и их налоговой базой при приобретении компаний. Обязательства по налогам, главным образом по налогам на репатриацию прибыли, которые возникают при распределении прибыли дочерним компаниям, признаются тогда, когда существует намерение произвести репатриацию прибыли.

Основные временные разницы возникают в результате амортизации основных средств, переоценки стоимости отдельных внеоборотных активов, начисления обязательств по пенсионному обеспечению и другим пенсионным льготам, а также при перенесении непокрытых налоговых убытков на будущие периоды. Отложенные налоговые требования, относящиеся к переносу непокрытых налоговых убытков прошлых лет, признаются тогда, когда существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, которая может быть уменьшена на сумму непокрытых налоговых убытков.

...

Извлечение из пояснительных примечаний к отчету о прибылях и убытках

...

6 Налоги

	20X2	20X1
Текущий налог	14 357	6 230
Отложенный налог (Примечание 25)	(897)	2 291
Доля налогов ассоциированных компаний (Примечание 13)	(86)	71
	<u>13 374</u>	<u>8 592</u>

Сумма налога на прибыль Группы до налогообложения отличается от теоретически рассчитанной суммы, которая получается при использовании в расчете основной ставки налогообложения, применяемой в стране регистрации Компании, следующим образом:

	20X2	20X1
Прибыль до налогообложения	<u>39 715</u>	<u>26 586</u>
Налог, рассчитанный по ставке 33% (20X1 - 33%)	13 106	8 773
Влияние ставок налогообложения, применяемых в других странах	2 459	798
Доход, не облагаемый налогом	(1 254)	(97)
Расходы, не уменьшающие налогооблагаемую базу	480	124
Использование не признанных ранее налоговых убытков	<u>(1417)</u>	<u>(1 006)</u>
Налог на прибыль	<u>13 374</u>	<u>8 592</u>

Вместо предоставления сверки в абсолютных значениях Группа может предоставить сверку в процентном выражении.

Более подробная информация об отложенном налогообложении представлена в Примечании 25.

...

Извлечение из пояснительных примечаний к балансу

25 Отложенный налог на прибыль

Отложенный налог на прибыль рассчитывается по всем временным разницам по методу обязательств с использованием основной ставки налога 33% (в 20X1 г. - 33%).

Движение остатка отложенного налога на прибыль выглядит следующим образом:

	20X2	20X1
На начало года		
- по данным отчетности предыдущего года	5 450	3 722
- эффект от принятия новой редакции МСФО (Примечание 26)	(22)	(19)
- скорректированные данные отчетности предыдущего года	5 428	3 703
Курсовые разницы	(220)	(140)
Конвертируемые облигации - первоначальное отражение в учете (Примечание 23)	3 300	-
Приобретение дочерней компании (Примечание 35)	(3 047)	-
Сумма в отчете о прибылях и убытках (Примечание 6)	(897)	2 291
Налоговый эффект переоценки (Примечание 33)	1 304	(426)
На конец года	5 868	5 428

Взаимозачет отложенных налоговых требований и обязательств производится в случае, если налог на прибыль причитается одному и тому же фискальному органу. В сводном бухгалтерском балансе отражаются следующие суммы:

	20X2	20X1
Отложенное налоговое требование	(5 395)	(3 110)
Отложенные налоговые обязательства	11 263	8 538
	5 868	5 428

Отложенные налоговые требования признаются в связи с покрытием налоговых убытков только в той степени, в которой использование соответствующих налоговых льгот представляется вероятным. Налоговые убытки Группы в сумме 1 433 ЕМВ (в 20X1 г. -5 727 ЕМВ), которые могут быть использованы в будущих периодах для уменьшения будущей налогооблагаемой прибыли, не были признаны в настоящей финансовой отчетности по причине неопределенности, связанной с возможностью их покрытия. Убытки могут быть использованы для уменьшения налогооблагаемой базы до 2006 г. Кроме того, в текущем отчетном периоде Группа понесла налоговые убытки в результате продажи прекращаемых операций на сумму 959 ЕМВ. Эти убытки не были отражены в настоящей финансовой отчетности, и они могут быть использованы для уменьшения налогооблагаемых будущих доходов капитального характера. Срок покрытия таких убытков не ограничен.

Отложенные налоговые обязательства по налогу на репатриацию прибыли и по другим налогам, которые бы взимались при распределении прибыли отдельных дочерних компаний, не рассчитывались, поскольку прибыль дочерних компаний постоянно реинвестируется. Сумма такой прибыли по состоянию на 31 декабря 20X2 г. составила 30 671 ЕМВ (в 20X1 г. -23 294 ЕМВ).

Продолжение Приложения 3

Отложенные налоговые требования и обязательства, отложенные налоги в отчете о прибылях и убытках, а также отложенные налоги в составе собственных средств акционеров возникли в результате следующих операций:

	31.12.X1	Относимые на финан- совый результат	Отражаемые в составе собственных средств акционеров	Приобре- тения (Прим. 35)	Курсовая разница (Прим. 33)	31.12.X2
Отложенные налоговые обязательства						
Ускоренная налоговая амортизация	8 646	1 904	—	1 200	180	11 930
Переоценка активов	1 670	-	1 304	-	-	2 974
Отложенные расходы на разработки	1 222	138	-	-	-	1 360
Конвертируемые облигации	-	(33)	3 300	-	-	3 267
	11 538	2 009	4 604	1 200	180	19 531
Отложенные налоговые требования						
Резервы предстоящих расходов и платежей	(1 552)	(538)	—	(250)	30	(2 310)
Снижение стоимости активов	—	(1 728)	—	—	—	(1 728)
Покрытие налоговых убытков в будущих периодах	(4 230)	(508)	—	(3 997)	(430)	(9 165)
Прочие вычитаемые временные разницы	(328)	(132)	—	—	—	(460)
	(6 110)	(2 906)	—	(4 247)	(400)	(13 663)
Чистые отложенные налоговые обязательства	5 428	(897)	4 604	(3 047)	(220)	5 868

Отложенные налоги в составе собственных средств, относящиеся к переоценке активов, могут быть проанализированы следующим образом:

	20X2	20X1
Отложенный налог на прибыль, относящийся к переоценке (Примечание 33)		
Недвижимость	-	374
Инвестиции в недвижимость	551	344
Долгосрочные рыночные ценные бумаги	753	(1 144)
	1 304	(426)

Кроме того, отложенный налог в сумме 49 ЕМВ (43 ЕМВ в 20X1 г.) был перенесен в составе собственных средств акционеров из строки «Резерв по переоценке и прочие резервы» в строку «Нераспределенная прибыль». Это отложенный налог на разницу между суммой фактической амортизации недвижимости и суммой амортизации первоначальной стоимости недвижимости.

СОПОСТАВЛЕНИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ «ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА» В НК РФ И МОДЕЛЬНОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

Статья, пункт	НК РФ	Статья, пункт	Модельная конвенция ОЭСР
Статья 306, пункт 2	Под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается:	Статья 5, пункт 1	Термин "постоянное представительство" означает постоянное место предпринимательской деятельности , из которого полностью или частично осуществляется деятельность предприятия.
	1. филиал,	Статья 5, пункт 2	"Постоянное представительство", в частности, включает:
	2. представительство,		а) место управления,
	3. отделение,		б) отделение,
	4. бюро,		в) контору
	5. контора,		г) фабрику,
	6. агентство,		д) мастерскую
	7. любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации		е) рудник, нефтяную и газовую скважины, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов
	через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации связанную с:		
	1. использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов,		
	2. проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов		
	3. продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;		
	4. осуществлением иных работ, оказанием услуг , ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной пунктом 4 настоящей статьи		

СОПОСТАВЛЕНИЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ «ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА» В НК РФ И МОДЕЛЬНОЙ КОНВЕНЦИИ ОЭСР

Статья, пункт	НК РФ	Статья, пункт	Модельная конвенция ОЭСР
Статья 306, пункт 4	К подготовительной и вспомогательной деятельности, в частности, относятся:	Статья 5, пункт 4	Несмотря на предшествовавшие положения этой статьи, термин «постоянное представительство» не включает:
	1. использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;		а) использование сооружений только в целях хранения, демонстрации или доставки товаров, принадлежащих предприятию
	2. содержание запаса товаров , принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки		б) содержание запасов товаров , принадлежащих предприятию, только в целях хранения, демонстрации или доставки
			в) содержание запасов товаров , принадлежащих предприятию, только в целях их обработки на другом предприятии,
	3. содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией		г) содержание постоянного места предпринимательской деятельности только в целях покупки товаров или сбора информации для предприятия
	4. содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг) , реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью		д) содержание постоянного места предпринимательской деятельности только в целях выполнения для предприятия работы подготовительного или вспомогательного характера
	5. содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.		е) содержание постоянного места предпринимательской деятельности только для осуществления комбинации видов деятельности, упомянутых в предыдущих пунктах , при условии, что совокупная деятельность этого места, возникающая в результате этой комбинации, носит подготовительный или вспомогательный характер

**ОСОБЕННОСТИ ВЫЧИТАЕМОСТИ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ
В СООТВЕТСТВИИ С ПРОТОКОЛАМИ К МСОИДН**

МСОИДН со страной	Применяется к		Расходы, принимаемые в целях налогообложения в соответствии с протоколом к СОИДН:			
	РЮЛ	ПП ИЮЛ ⁶	Проценты	ALP ⁷	Заработная плата и другие расходы	Реклама
Нидерланды	да ⁸	да	Вычитаются за исключением случаев, когда проценты относятся к прибыли, которая не облагается налогом	нет	Вычитается за исключением случаев, когда заработная плата относится к прибыли, которая не облагается налогом	Нет
Франция	да ⁹	да	Принимаются к вычету проценты, уплаченные банку или другому лицу, независимо от срока ссуды	да	Принимаются к вычету заработная плата, оклады, социальные взносы, предусмотренные законодательством России, и другие выплаты, по которым оно несет расходы, выплачиваемые за оказываемые услуги, и другие издержки, по которым оно несет расходы в целях своей промышленной или коммерческой деятельности	Нет

⁶ Постоянное представительство иностранного юридического лица.

⁷ Arm length's principal – условие непревышения процентами суммы, которая была бы установлена между независимыми лицами

⁸ Если капитал РЮЛ полностью или частично принадлежит или прямо или косвенно контролируется резидентами Нидерландов.

⁹ Если не менее чем 30 процентов капитала РЮЛ принадлежит одному или нескольким резидентам Франции и если общий размер его уставного капитала составляет не менее 500000 французских франков или эквивалента этой суммы в другой валюте.

МСОИДН со страной	Применяется к		Расходы, принимаемые в целях налогообложения в соответствии с протоколом к СОИДН:			
	РЮЛ	ПП ИЮЛ ⁶	Проценты	ALP ⁷	Заработная плата и другие расходы	Реклама
Германия	да	да	Подлежат неограниченному вычету независимо от того, выплачиваются ли эти суммы процентов банку или другому лицу, и независимо от срока действия ссуды	да	нет	Да
США	да ¹⁰	да	При исчислении налога на прибыль или доход разрешается вычет расходов на уплату процентов, уплаченных банку или другому лицу, независимо от срока ссуды ¹¹ .	нет	РЮЛ, отвечающим критериям, разрешается осуществлять вычет расходов также на фактическую сумму заработной платы и другого вознаграждения за личные услуги	Нет
Великобритания	да	да	Разрешается осуществлять вычеты расходов на проценты, уплаченные в связи с его торговой и предпринимательской деятельностью банку или другому лицу, независимо от срока ссуды	да	Разрешается осуществлять вычеты расходов на фактическую сумму заработной платы и другого вознаграждения за личные услуги, выплачиваемые для целей его торговой или предпринимательской деятельности ¹²	Нет

¹⁰ Если не менее чем 30 процентов уставного капитала РЮЛ находится в прибыльном владении лица с постоянным местопребыванием в Соединенных Штатах и уставный фонд РЮЛ составляет не менее 100 тыс. долларов (или эквивалентную сумму в рублях).

¹¹ Этот вычет не может превышать ограничения, установленного законодательством России, но не может быть ниже, чем лондонская межбанковская процентная ставка ("ЛИБОР"), увеличенная на умеренную надбавку за риск, которая предусматривается в кредитном соглашении.

¹² Правило действует в отношении постоянных представительств ИЮЛ и РЮЛ, отвечающим далее перечисленным условиям. Если не менее 30 процентов РЮЛ принадлежит лицу или лицам с постоянным местопребыванием в Великобритании, и уставный фонд РЮЛ составляет не менее 75 тысяч фунтов стерлингов (или эквивалентную сумму в рублях).

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Требования к раскрытию информации по МСФО 12 (ред. 2000 г.)

79. Основные элементы расхода по налогу (возмещения налога) должны раскрываться отдельно.

80. Элементы расхода по налогу (возмещения налога) могут включать:

- (a) текущие расходы по налогу (возмещение налога);
- (b) любые корректировки, признанные в периоде для текущего налога по предшествующим периодам;
- (c) сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с образованием и восстановлением временных разниц;
- (d) сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с изменениями в налоговых ставках или введением новых налогов;
- (e) сумму выгоды, возникающей от ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предшествующего периода периода, которые используются для уменьшения текущего расхода по налогу;
- (f) сумму выгоды от ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предшествующего периода, которые используются для уменьшения отложенного расхода по налогу;
- (g) отложенный расход по налогу, возникающий в результате частичного списания, или восстановления предыдущего частичного списания, отложенного налогового требования в соответствии с параграфом 56; и
- (h) сумму расхода по налогу (возмещения налога), относящегося к тем изменениям в учетной политике и фундаментальным ошибкам, которые включаются в расчеты чистой прибыли или убытка за период в соответствии с разрешенным альтернативным методом, приведенном в МСФО 8, Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике.

81. Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

- (a) совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на счет капитала;
- (b) расходы по налогу (возмещение налога), относящиеся к результатам чрезвычайных обстоятельств, признанным в течение периода;
- (c) объяснение зависимости между расходом по налогу (возмещением налога) и учетной прибылью в одной, или в той и другой, из следующих форм:
 - (i) числовая сверка между расходом по налогу (возмещением налога) и результатом умножения значения учетной прибыли на применяемую налоговую ставку (ставки), раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка(ставки); или

- (ii) *числовая сверка между средней действующей налоговой ставкой и применяемой налоговой ставкой, раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка;*
- (d) *объяснение изменений в применяемой налоговой ставке (ставках) в сравнении с предшествующим периодом;*
- (e) *сумма (и, если имеется, дата истечения срока действия) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, для которых в балансе не признается отложенное налоговое требование;*
- (f) *совокупная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долями участия в совместной деятельности, для которых отложенные налоговые обязательства не были признаны (смотри параграф 39);*
- (g) *в отношении каждого типа временных разниц и в отношении каждого типа непринятых налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов:*
 - (i) *сумма отложенных налоговых требований и обязательств, признанных в балансе для каждого представленного периода;*
 - (ii) *сумма отложенного налогового возмещения расхода по налогу, признанного в отчете о прибылях и убытках, если это отчетливо не следует из изменений в суммах, признанных в бухгалтерском балансе; и*
- (h) *в отношении прекращенной деятельности, расходы по налогу, связанные с:*
 - (i) *прибылью или убытком от прекращения; и*
 - (ii) *прибылью или убытком от обычной деятельности по прекращенной операции за период, вместе с соответствующими суммами для каждого представленного предшествующего периода.*
- (i) *величину последствий по налогу на прибыль в отношении дивидендов акционерам предприятия, которые были предложены или объявлены до того, как финансовая отчетность была официально одобрена для публикации, но не признанных в качестве обязательства в финансовой отчетности.*

82. Компания должна раскрывать сумму отложенного налогового требования и характер доказательства в пользу его признания, когда:

- (a) *реализация отложенного налогового требования зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую в результате восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц; и*
- (b) *компания несет убыток в текущем или предшествующем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится отложенное налоговое требование.*

82.A В обстоятельствах, описанных в параграфе 52A, предприятие должно раскрыть суть возможных последствий по налогу на прибыль, которые могут последовать за выплатой дивидендов акционерам. В дополнение, предприятие должно раскрыть суммы возможных последствий по налогу на прибыль, определить которые представляется возможным, а также существуют ли возможные последствия по налогу на прибыль, определить которые не представляется возможным.

Требования к раскрытию информации по US GAAP (SFAS 109)

Должны быть раскрыты следующие компоненты общей нетто суммы отложенных налоговых обязательств или активов, признанных в бухгалтерском балансе предприятия (SFAS-109, пар. 43):

1. общая сумма всех отложенных налоговых обязательств для налогооблагаемых временных разниц;
2. общая сумма всех отложенных налоговых активов для вычитаемых временных разниц, переносов убытков и налоговых кредитов;
3. общая сумма резерва, признанная в отношении отложенных налоговых активов;
4. общая сумма изменения за год в сумме резерва;
5. типы временных разниц и переносов убытков и налоговых кредитов, которые создают значительные суммы отложенных налоговых активов и обязательств. Раскрытие приблизительного налогового эффекта (но не отдельно по каждой из юрисдикций) каждой из них требуется только от компаний, находящихся в общественной собственности.

Когда отложенные налоговые обязательства не признаются на основе исключений, предусмотренных APB 23, должна быть раскрыта следующая информация:

1. типы временных разниц, для которых не признаны отложенные налоговые обязательства, и события, которые могли бы повлиять на их налогооблагаемость;
2. нарастающий итог по каждому типу временных разниц;
3. сумма непризнанных отложенных налоговых обязательств в отношении временных разниц, относящихся к инвестициям в иностранные дочерние компании и иностранные корпоративные совместные предприятия, которые достаточно длительны по продолжительности, если определение этой суммы обязательств осуществимо, или утверждение, что определение этой суммы неосуществимо;
4. сумма непризнанных отложенных налоговых обязательств в отношении временных разниц, отличающихся от упомянутых в пункте (3) выше, не признанных на основе исключений, предусмотренных APB 23.

Следующая информация должна быть раскрыта о суммах, отнесенных к продолжающимся операциям за каждый год, за который предоставляется отчет о прибылях и убытках (SFAS-109, пар. 45):

1. текущий расход по налогу (возмещение налога);
2. отложенный расход по налогу (возмещение налога);
3. инвестиционный налоговый кредит;
4. государственные гранты (в той степени, в которой они признаны как снижение расхода по налогу);

5. налоговая выгода от переноса убытка прошлых лет;
6. налоговый расход, который следует из отнесения налоговых выгод (а) непосредственно на внесенный капитал, или (б) в уменьшение стоимости гудвилла или прочего долгосрочного нематериального актива приобретенного предприятия;
7. корректировки к сумме отложенного налогового обязательства или актива за счет вступивших в силу поправок налоговых законов или ставок, или за счет изменения налогового статуса предприятия;
8. корректировки начальных остатков резерва в отношении отложенных налоговых активов вследствие изменения обстоятельств, влияющих на оценку реальности использования отложенных налоговых активов в будущем.

SFAS 109 также требует раскрытия следующей информации:

1. суммы расхода по налогу (возмещения налога), отнесенные к элементам финансовой отчетности, отличающимся от продолжающихся операций (т.е. к прекращенным операциям, чрезвычайным событиям и нераспределенной прибыли);
2. суммы и даты истечения действия переноса убытков прошлых лет и налоговых кредитов для налоговых целей;
3. суммы резерва, на которые впоследствии признанные налоговые выгоды снизят стоимость гудвилла или других долгосрочных нематериальных активов приобретенного предприятия, или будут отнесены на счета собственных средств;
4. сопоставление, использующее проценты или долларовые суммы расходов или возмещений по налогу на прибыль, относимых к продолжаемым операциям, с суммами, которые получились в результате применения обычной ставки налога на прибыль к прибыли до налогообложения от продолжающихся операций, требуемое только от компаний, находящихся в общественной собственности.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ РАБОТ И УСЛУГ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НДС

	Тип работ, услуг	Критерий для признания Российской Федерации местом реализации работ, услуг для целей НДС
А	Услуги, связанные с движимым или недвижимым имуществом	Наличие имущества на территории РФ
В	Услуги в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры или туризма отдыха и спорта;	Фактическое оказание услуг на территории Российской Федерации
С	Предоставление в пользование воздушных судов, морских судов или судов внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке	Любая перевозка кроме между пунктами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

	Тип работ, услуг	Критерий для признания Российской Федерации местом реализации работ, услуг для целей НДС
D	<ul style="list-style-type: none"> услуги по передаче в собственность или переуступке патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав; консультационные, юридические, бухгалтерские, инжиниринговые, рекламные, образовательные услуги, услуги по обработке информации, а также научно – исследовательские и опытно – конструкторские работы; услуги по предоставлению персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя; услуги по сдаче в аренду движимого имущества (за исключением наземных автотранспортных средств); услуги агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ; услуги, оказываемые непосредственно в российских аэропортах и воздушном пространстве Российской Федерации по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание; работы (услуги, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также при лоцманской проводке; 	<p>Осуществление деятельности на территории Российской Федерации покупателем услуг.</p> <p>Местом осуществления деятельности покупателя считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия покупателя услуг на территории Российской Федерации на основе:</p> <ul style="list-style-type: none"> государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии – на основании: <ul style="list-style-type: none"> места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства, места жительства физического лица.
E	работы, услуги, не перечисленные выше	Осуществление деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), на территории Российской Федерации. Для определения места осуществления деятельности продавца применяют те же критерии, перечисленные в предыдущем пункте.

РЕГУЛИРУЮЩИЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

I. Стандарты финансовой отчетности

- 1.1. МСФО 1 – “Представление финансовой отчетности”
- 1.2. МСФО 12 - “Налоги на прибыль”
- 1.3. ПКИ 21 – “Налоги на прибыль – Возмещение стоимости переоцененных неамортизируемых активов”
- 1.4. ПКИ 25 – “Налоги на прибыль – Изменения в налоговом статусе предприятия или его участников”
- 1.3. SFAC 5 – “Признание и измерение в финансовой отчетности деловых предприятий”
- 1.4. SFAC 6 – “Элементы финансовой отчетности”
- 1.5. FASB Statement 109 - “Учет налогов на прибыль”

II. Налоговое законодательство

- 2.1. Налоговый Кодекс РФ (Часть Первая) № 146-ФЗ от 31.07.1998, принят ГД ФС РФ 16.07.1998
- 2.2. Налоговый Кодекс РФ (Часть Вторая) № 117-ФЗ от 05.08.2000, принят ГД ФС РФ 19.07.2000 (в ред. Закона N 198-ФЗ от 31.12.2001)
 - 2.2.1 Глава 21. Налог на добавленную стоимость
 - 2.2.2 Глава 25. Налог на прибыль организаций
- 2.3. Инструкция Госналогслужбы РФ о порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в РФ от 15.09.1995 N 38
- 2.4. Соглашения об избежании двойного налогообложения со страной происхождения ИЮЛ.
- 2.5. Письмо Межрайонной инспекции МНС РФ N 38 по г. Москве о порядке составления и представления годовой отчетности за 2000 год иностранными юридическими лицами, осуществляющими деятельность в Российской Федерации (городе Москве) от 15.01.2001 N 01-10/184
- 2.6. Приказ МНС РФ об утверждении методических рекомендаций по применению Главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса РФ N БГ-3-03/447 от 20.12.2000
- 2.7. Приказ МИД РФ № 13747, МНС РФ N БГ-3-06/386 об освобождении от налогообложения реализации услуг по сдаче в аренду служебных и жилых

помещений иностранным гражданам и организациям от 13.11.2000

- 2.8. Письмо Госналогслужбы РФ об освобождении от налога на добавленную стоимость сдачи в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и юридическим лицам, аккредитованным в Российской Федерации N ЮУ-6-06/80н от 13.07.1994

III. Стандарты качества аудита

Международные стандарты аудита:

- | | | |
|-------|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3.1 | MCA 200 | Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности |
| 3.2. | MCA 230 | Документация |
| 3.3. | MCA 240 | Обязанность аудитора рассматривать мошенничество и ошибки при аудите финансовой отчетности |
| 3.4. | MCA 240A | Мошенничество и ошибки |
| 3.5. | MCA 250 | Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности |
| 3.6. | MCA 260 | Обсуждение аудиторских вопросов с руководящим составом |
| 3.7. | MCA 300 | Планирование |
| 3.8. | MCA 310 | Знание бизнеса |
| 3.9. | MCA 320 | Существенность в аудите |
| 3.10. | MCA 400 | Оценка рисков и система внутреннего контроля |
| 3.11. | MCA 401 | Аудит в условиях компьютерных информационных систем |
| 3.12. | MCA 402 | Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций |
| 3.13. | MCA 500 | Аудиторские доказательства |
| 3.14. | MCA 505 | Подтверждения из внешних источников |
| 3.15. | MCA 510 | Первая аудиторская проверка - начальные сальдо |
| 3.16. | MCA 520 | Аналитические процедуры |
| 3.17. | MCA 580 | Заявления руководства |
| 3.18. | MCA 700 | Аудиторское заключение по финансовой отчетности |
| 3.19. | MCA 710 | Сопоставления |

Общепринятые стандарты аудита США		Продолжение Приложения 8
3.20	GAAS 4	Планирование и надзор
3.21.	GAAS 5	Внутренний контроль
3.22.	GAAS 6	Аудиторские доказательства
3.23.	GAAS 6	GAAP
3.24.	GAAS 7	Последовательность
3.25.	GAAS 8	Раскрытие
3.26.	GAAS 9	Обязанность подготовки отчета
3.27.	SAS 22	Планирование и надзор
3.28.	SAS 31	Аудиторские доказательства
3.29.	SAS 32	Адекватность раскрытия финансовой отчетности
3.30.	SAS 39	Аудиторская выборка
3.31.	SAS 41	Рабочие документы
3.32.	SAS 47	Аудиторский риск и существенность при осуществлении аудита
3.33.	SAS 48	Влияние компьютерной обработки данных на аудит финансовой отчетности
3.34.	SAS 54	Незаконные действия клиента
3.35.	SAS 55	Анализ внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности
3.36.	SAS 56	Аналитические процедуры
3.37.	SAS 58	Отчет в отношении проаудированной финансовой отчетности
3.38.	SAS 60	Сообщение об обстоятельствах связанных с внутренним контролем замеченных в ходе аудита
3.39.	SAS 61	Общение с аудиторским комитетом
3.40	SAS 65	Анализ функций внутреннего аудита при аудите финансовой отчетности
3.41	SAS 67	Процесс подтверждения

Продолжение Приложения 8

3.42	SAS 69	Значение достоверного представления в соответствии с GAAP в отчете независимого аудитора
3.43	SAS 77	Изменения к SAS 22, Планирование и надзор; SAS 59, Рассмотрение аудитором непрерывности деятельности экономического субъекта ; и SAS 62, Специальные отчеты
3.44	SAS 78	Анализ внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности: Изменения к SAS 55
3.45	SAS 79	Изменения к SAS 58, Отчет в отношении проаудированной финансовой отчетности
3.46	SAS 80	Изменения к SAS 31, Аудиторские доказательства
3.47	SAS 82	Рассмотрение мошенничества в аудите финансовой отчетности
3.48	SAS 83	Установление понимания с клиентом
3.49	SAS 84	Общение между предшествовавшим аудитором и преемником
3.50	SAS 85	Утверждения руководства
3.51	SAS 89	Аудиторские корректировки
3.52	SAS 90	Общение с аудиторским комитетом
3.53	SAS 91	Иерархия GAAP