

ОБОСОБЛЕННЫЕ СТРУКТУРНЫЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ: ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И АУДИТА

Луцкевич О.В., специалист по аудиту
ООО «Интер-аудит-инвест»

Митрюшкин Я.Ю. к.э.н., доцент кафедры
бухгалтерского учета и аудита СГУТиКД

Особенности учета в организациях, имеющих обособленные подразделения

Сегодня в России существует большое количество организаций со сложными организационно-производственными структурами, с наличием большого количества различных обособленных подразделений, а также дочерних и зависимых фирм. Создание обособленных подразделений было разрешено юридическим лицам в целях обеспечения наиболее благоприятных условий для их дальнейшего развития деятельности, осуществления всех или частично их функций, представления и защиты их интересов вне местонахождения юридического лица.

Крупные и средние организации все активнее осваивают региональные рынки, что приводит к появлению обширных филиальных систем. В этих структурах задействованы десятки, иногда и сотни человек, крупные финансовые и товарно-материальные ценности.

Расширение территории деятельности посредством создания филиальной системы дает возможность получить доступ к более дешевым ресурсам, увеличить рынок, распределить территориальные риски дела. Также зачастую ускоряются такие формальные процедуры в деятельности предприятия, как регистрация различных прав (в том числе на имущество и на землю), прохождение таможенного оформления, работа с акцизными складами и другие возможные взаимодействия с государственными органами.

Из-за географической отдаленности от головной организации контроль за ресурсами существенно затруднен. Поэтому число рисков для бизнеса в регионах увеличивается, а значит, возникает необходимость в системе мер по обеспечению безопасности деятельности филиалов.

Внешние угрозы деятельности филиалов можно представить следующим образом:

- изменение экономической ситуации в стране или регионе. Руководство головной организации самостоятельно или с привлечением сторонних экспертов должно разработать программу поведения организации и филиальной сети в случае резких изменений экономической ситуации;
- изменения в федеральном или региональном законодательстве. Как правило, быстро такие изменения не происходят. Соответствующие законопроекты достаточно долго рассматриваются в профильных комитетах федерального или местного законодательного органа, а затем проходят несколько чтений. На этих стадиях возможно использование лоббистских и административных возможностей головной организации. Головная организация обязана отслеживать появление законопроектов, касающихся ее бизнеса. Мониторингом изменений регионального законодательства занимается руководство филиала. А планы мероприятий

по нейтрализации возможных негативных последствий сотрудники филиала разрабатывают самостоятельно или при участии специалистов головной организации;

- терроризм, стихийные бедствия и техногенные катастрофы. К сожалению, с каждым годом в мире и в нашей стране происходит все больше трагедий, связанных с указанными явлениями. Поэтому одним из основных способов избежать печальных последствий этих бед является тщательный выбор места расположения объектов филиала (офиса, складов, магазинов). В современных урбанистических условиях на территории крупного города сложно найти подходящее место для филиала. Ведь оно должно быть не только безопасным, но и привлекательным с коммерческой точки зрения. Чтобы нейтрализовать рассматриваемые угрозы, необходимо страхование персонала, товарных запасов, помещений, транспорта и оборудования;
- деятельность конкурентов. С точки зрения обеспечения безопасности для нормально работающего филиала угрозу представляют нецивилизованные методы конкурентной борьбы. Один из основных способов избежать данных опасностей – это наладить и поддерживать конструктивные отношения с конкурентами.

С 1 января 1999 г. с введением в действие части первой НК РФ территориально обособленные подразделения юридического лица перестали быть самостоятельными налогоплательщиками и теперь лишь самостоятельно исполняют обязанности организации (головного подразделения) по уплате налогов и сборов по месту своего нахождения (в случае наличия у обособленного подразделения отдельного баланса и расчетного счета). При этом всю полноту ответственности за перечисление в бюджетную систему налоговых и неналоговых платежей несет создавшая их организация, то есть головное подразделение (налоговая и административная ответственность), во главе с ее руководителями (административная и уголовная ответственность).

В новых условиях для организаций появилась необходимость: встать на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения; правильно организовать управленческий, финансовый, налоговый учет, документооборот; разграничить права, обязанности и ответственность обособленных подразделений и головной организации; оптимизировать налоговые платежи. Последнее связано с возможностью использования льготных налоговых ставок, введенных региональными и местными властями.

Определение обособленного подразделения, установленное Налоговым кодексом, существенно отличается от того, которое приведено в Гражданском кодексе.

Прежде всего, необходимо определиться с понятиями «филиал», «представительство», «обособленное подразделение», что между ними общего и в чем отличие. Рассматриваемые понятия не закреплены ни в одной отрасли законодательства, а заимствованы из различных, не связанных прямо между собой отраслей, потому и в законодательном определении данных терминов нашли отражение различные стороны. Это связано с тем, что законодатель, давая определение терминам «филиал», «представительство» имел целью упорядочить вопросы участия физически и юридически обособленных от организации подразделений в гражданском обороте, в том числе защитить права участников этого оборота.

В свою очередь, принятый значительно позднее Г.К. РФ Налоговый Кодекс РФ, выделяя такое понятие, как «Обособленное подразделение», и давая ему законодательное определение, ставил перед собой целью учесть всех потенциальных субъектов, а также обороты, которыми или в связи с наличием которых могут

уплачиваться налоги и тем самым пополняться доходная часть федерального и иных уровней бюджетов.

Именно поэтому объясняется различие рассматриваемых категорий и их некоторое «наслоение» друг на друга.

Нормы налогового законодательства не регулируют, да и по своей правовой природе и предназначению не могут регулировать отношения, связанные с порядком осуществления хозяйственно-финансовой деятельности субъектов предпринимательства (вещные, договорные, личные неимущественные и др.). Подобное регулирование — исключительная прерогатива норм гражданского законодательства.

Образно можно представить, что все гражданские отношения лежат в горизонтальной плоскости, а все налоговые отношения — в вертикальных плоскостях, причем горизонтальная плоскость служит для них основанием. Говоря о соотношении налогового права и права гражданского, необходимо подчеркнуть приоритет гражданского права как частного над налоговым правом как публичным. Так, по словам Э.Н. Нагорной, гражданско-правовой принцип свободы договора не может нарушаться налоговыми органами, а пределы вторжения гражданского законодательства в сферу административных и иных властных отношений ограничены действующим законодательством¹.

Налоговое законодательство не может вмешиваться в регулирование гражданских правоотношений, не может прямо принуждать к осуществлению той или иной хозяйственной деятельности на тех или иных условиях. Оно не регулирует поведение участников гражданского оборота. Налоговое законодательство располагает лишь косвенными способами воздействия на экономические отношения.

Однако вышеуказанное не означает, что нормы гражданского и налогового законодательства действуют не взаимодействуя. По словам А. Курбатова, взаимодействие этих двух отраслей законодательства осуществляется в следующих формах:

- определение оснований возникновения налоговых обязательств в зависимости от результатов оценки деятельности налогоплательщика с точки зрения гражданского права;
- определение порядка налогообложения (в том числе возможность применения льгот по налогам) через оценку вида правоотношений².

Так, в этой взаимосвязи двух различных отраслей законодательства необходимо учитывать, что в ряде случаев традиционные и устойчивые категории гражданского права довольно часто, будучи помещены в налоговые нормы, приобретают отличный от них смысл, да еще и подкрепленный специфическим толкованием налоговых органов. Таким образом, прослеживается зависимость и смысловая подчиненность положений налоговых норм, использующих понятия гражданского права. Их относительная самостоятельность ограничена сферой регулирования властных отношений по налогообложению³.

В ряде случаев неурегулированность соотношения норм налогового и гражданского законодательства не-

избежно влечет возникновение проблем при применении норм налогового законодательства. Однако, в любом случае необходимо учитывать, что гражданское и налоговое законодательство имеют различную правовую природу и автоматического «пересечения» гражданских и налоговых правоотношений происходить не может.

Так, например, признание сделки недействительной изменяет гражданско-правовые обязательства сторон. По этой причине представители налоговых органов считают, что изменение гражданско-правового режима отношений влечет изменение и налогового режима, изменяет налоговые обязательства сторон, что влечет за собой доначисление налогов, а иногда и применение штрафных санкций. Проблема усугубляется также еще и тем, что налоговое законодательство практически никак не регулирует вопросы о налоговых последствиях признания гражданско-правовых сделок недействительными.

Еще до вступления в силу части первой НК РФ сложившаяся судебная практика позволяла налоговым органам по своему усмотрению устанавливать фактическое содержание договорных отношений между сторонами для целей налогообложения. Причем какая-либо процессуальная процедура признания сделок недействительными в этом случае была необязательна. Суть данной позиции в том, что налоговые и судебные органы квалифицировали сделки и операции налогоплательщика не по их гражданско-правовой сути, а по их содержанию «для целей налогообложения».

Определение обособленного подразделения дано в п. 2 ст. 11 НК РФ. Под обособленным подразделением организации понимается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Обособленное подразделение признается таковым независимо от того, отражено его создание или нет в учредительных либо иных организационно-распорядительных документах организации, а также от полномочий, которыми оно наделено. Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

В гражданском законодательстве предусматривается возможность создания обособленных подразделений, но при этом установлено, что обособленное подразделение может быть создано только в виде филиала или представительства (ст. 55 ГК РФ).

Под представительством понимается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту (п.1 ст. 55 ГК РФ).

Филиал — обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства (п.2 ст. 55 ГК РФ).

Кроме того, законодатель предъявляет определенные требования к созданию обособленного подразделения. Так, в абз. 3 п. 3 ст. 55 ГК РФ прямо зафиксировано, что для создания представительства или филиала юридического лица в учредительных документах последнего должны содержаться соответствующие сведения. Следовательно, можно констатировать, что в гражданско-правовом значении признание обособленного подразделения юридического лица связано с наличием в уч-

¹ Нагорная Э.Н. Налоговые споры: соотношение гражданского и налогового законодательства. М., 2002. С. 5, 7.

² Курбатов А.Я. Основные формы взаимодействия гражданского и налогового законодательства // Хозяйство и право. 1996. № 6. С.57 - 62.

³ Бакулин А.Ф. Использование норм гражданского права при разрешении налоговых споров // Арбитражная практика. 2004. № 2. С. 37.

редительных документах указаний о представительстве или филиале.

В налоговом законодательстве обособленным подразделением признается не только филиал и представительство организации, но и любое подразделение – цех, отдел, магазин, склад, киоск и др.

Для целей налогообложения также не имеет значения, проведена процедура государственной регистрации обособленного подразделения, предусмотренная п. 3 ст. 55 ГК РФ для филиалов и представительств, или нет. Признание подразделения обособленным не зависит от наличия у него расчетного счета и отдельного баланса. Главное – чтобы подразделение одновременно обладало двумя основными признаками:

- было территориально обособленным от организации;
- имело оборудованные рабочие места, созданные на срок более одного месяца.

Первым условием для признания обособленного подразделения в целях налогообложения является территориальная обособленность от создавшей его организации. Данное условие является одним из основных отличительных признаков, присущих обособленному подразделению. Оно должно быть расположено на иной, отличной от места нахождения организации территории.

С понятием «территория» тесно связана ключевая категория налогового права «налоговая юрисдикция» (территория, на которой конкретная административно-территориальная единица собирает налоги по установленным ею правилам). Налоговый резидент конкретного государства (юридическое или физическое лицо, постоянно пребывающее в данной налоговой юрисдикции-государстве) обладает «неограниченной налоговой ответственностью»: облагаются его доходы от всех источников (как в этом государстве, так и за его пределами), а также все его имущество (находящееся как на территории данной юрисдикции, так и на территории других юрисдикций). Налоговый нерезидент обладает «ограниченной налоговой ответственностью»: облагаются его доходы только от источников в данной налоговой юрисдикции, а также имущество, находящееся на ее территории. Таким образом, один и тот же доход, одно и то же имущество может одновременно облагаться налогами в двух налоговых юрисдикциях (двойное налогообложение). Для избежания эффекта двойного налогообложения заключаются специальные международные (как правило, двусторонние) соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества. Специальные нормы могут также предусматриваться в национальных налоговых законах.

Экстерриториальность определяет «место осуществления деятельности», «место реализации товаров (работ, услуг)» – категории, непосредственно влияющие на возникновение объекта налогообложения по отдельным налогам в конкретной юрисдикции.

В налоговом законодательстве не объясняется, что следует понимать под местом нахождения организации, поэтому данное понятие на основании п. 1 ст. 11 НК РФ определяется в соответствии с нормами иных отраслей российского законодательства. Согласно п. 2 ст. 54 ГК РФ местом нахождения юридического лица является место его государственной регистрации, поэтому местом нахождения организации также будет признаваться место ее государственной регистрации независимо от того, где фактически осуществляется деятельность.

Аналогичные нормы содержатся в федеральных законах об отдельных видах юридических лиц (обществах с ограниченной ответственностью, акционерных обществах, унитарных предприятиях). В свою очередь, место государственной регистрации определяется границами муниципального образования без конкретизации адреса, например, наименование города и т. п.

Некоторую ясность в данный вопрос внес Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Место государственной регистрации организации – место нахождения постоянно действующего исполнительного органа (а при его отсутствии – иного органа или лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности), который был указан в заявлении о государственной регистрации организации (подается по месту нахождения указанного лица). Это следует из п.2 ст.8 «Сроки и место государственной регистрации» Закона № 129-ФЗ от 2001 г.

Место нахождения обособленного подразделения российской организации – место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение (п.2 ст.11 «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе» гл.1 НК РФ).

В свою очередь, производственной деятельностью является совокупность действий людей (работников) с применением орудий (средств) труда, необходимых для превращения ресурсов в готовую продукцию, включающих в себя производство и переработку различных видов сырья, строительство, оказание различных видов услуг (ст.209 «Основные понятия» ТК РФ, ст. 1 «Основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе» Закона № 181-ФЗ). В более широком смысле под «деятельностью» понимается выполнение любых действий, направленных на приобретение и осуществление прав, а также исполнение обязанностей организации.

Существует несколько точек зрения определения территориальной обособленности на практике.

В целях именно исчисления и уплаты налогов (в рамках существующей налоговой системы) местом нахождения головного и обособленного подразделения достаточно считать административно-территориальную единицу, на территории которой находится каждое из подразделений (нижнее звено классификации – отдельный муниципалитет, в городе – это район). Если же граница адресного пространства налогового органа (территории, ему подконтрольной) не совпадает с границей административно-территориального образования (разрезает его), то место нахождения необходимо определить уже более точно. Например, квартал, улица, а если нужно – вплоть до номера дома. Это зависит от того, как определена граница территории конкретного налогового органа (по районам, по улицам, по номерам домов улиц).

Организации тоже удобно было бы платить налоги и отчитываться по ним в пределах упомянутой территории, без разбивки по отдельным торговым точкам, например. Таким образом, в целях налогообложения подразделение целесообразно считать находящимся вне места нахождения организации, если оно имеет отличный от головной организации код ОКАТО (вплоть до последнего – третьего уровня кода). Общероссийский классификатор объектов административно-территори-

ального деления (ОКАТО) (ОК 019-95) утвержден Постановлением Госстандарта России № 413.

Существует и иная точка зрения, согласно которой в качестве критерия обособленности рекомендуется использовать не ОКАТО, а почтовый индекс (он детальнее ОКАТО).

Вторым условием признания обособленного подразделения организации таковым является наличие по месту его нахождения оборудованных стационарных рабочих мест.

Содержание условия об «оборудовании рабочего места» на законодательном уровне не раскрывается. Учитывая правовую неопределенность в раскрытии юридического содержания этого понятия, а также отсутствие по данному вопросу правоприменительной позиции, сформированной судебной практикой, можно предположить, что под «оборудованным рабочим местом» следует понимать место, снабженное устройствами, приборами, механизмами и т.п., необходимыми для производства каких-либо работ.

В налоговом законодательстве не содержится специального определения понятия «рабочее место». На основании п. 1 ст. 11 НК РФ данное понятие может быть применено в том значении, в каком оно используется в трудовом законодательстве. В соответствии со ст. 209 Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ) рабочим местом признается место, в котором работник должен находиться или в которое ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя. Из определения рабочего места следует, что применение данного понятия непосредственно связано с работником, заключившим трудовой договор.

В соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ стационарный характер оборудованных рабочих мест может иметь место, если они созданы на срок более одного месяца. В этом случае «стационарность» понимается не как прочная связь с землей, и речь идет не столько об объектах, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно (ст. 130 ГК РФ), сколько о продолжительности существования оборудованных рабочих мест вне территории головного отделения.

До сих пор много вопросов возникает по поводу того, следует ли признавать наличие обособленного подразделения при направлении работника в служебную командировку свыше одного месяца.

Некоторые специалисты утверждают, что при направлении работника в командировку в другую местность на срок более одного месяца создается обособленное подразделение организации, что в соответствии с требованиями ст. 83 НК РФ обязывает последнюю встать на соответствующий налоговый учет. Другие же придерживаются противоположного мнения, полагая, что осуществление работ командировочным методом не приводит к образованию обособленного подразделения.

В НК РФ не четко установлено, сколько рабочих мест образует обособленное подразделение у организации, поэтому на практике неоднозначно толкуется данная норма.

Для признания подразделения обособленным в силу п. 2 ст. 11 НК РФ необходимо два и более стационарных рабочих места. Если в обособленном подразделении работает только один человек, то постановки на учет не требуется. Таким образом, данная позиция сводится к

тому, что одно рабочее место не создает обособленного подразделения. В то же время ряд других специалистов придерживаются по данному вопросу противоположной позиции, сводящейся к тому, что использование в п. 2 ст. 11 НК РФ множественного числа термина «стационарные рабочие места» применено в связи с возможностью создания множества обособленных подразделений. Следовательно, обособленное подразделение будет считаться созданным и в том случае, когда организацией создано одно рабочее место.

Таблица 1.1

ПРАВОВЫЕ СХОДСТВА И РАЗЛИЧИЯ ФИЛИАЛОВ, ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ И ПРОЧИХ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ

Филиал	Представительство	Обособленное подразделение
Не является юридическим лицом	Не является юридическим лицом	Не является юридическим лицом
Должен быть указан в учредительных документах создавшего его юридического лица	Должно быть указано в учредительных документах создавшего его юридического лица	Отсутствуют требования об обязательном указании в учредительных документах
Действует на основании утвержденных головной организацией положений	Действует на основании утвержденных головной организацией положений	Отсутствуют требования об утверждении положения об их деятельности
Руководитель назначается юридическим лицом и действует на основании доверенности от его имени и в его интересах	Руководитель назначается юридическим лицом и действует на основании доверенности от его имени и в его интересах	Отсутствуют требования о назначении руководителя подразделения с подтверждением его функции доверенностью
Может осуществлять все функции юридического лица в рамках предоставленных полномочий. Деятельность осуществляется от имени организации	Не может осуществлять какую-либо финансово-хозяйственную деятельность, которая может привести к образованию доходов у головной организации. Представление интересов охватывает только правовую сферу деятельности головной организации (обмен документами с госорганами, заключение коммерческих договоров и т. д.)	Ведет узконаправленную деятельность, выполняет одну или несколько функций создавшего его юридического лица и не имеет возможности самостоятельно организовать хозяйственно-финансовый оборот без участия головной организации.
Как правило, имеет отдельный баланс, расчетные счета в банках, свою печать	Как правило, не имеет отдельный баланс, расчетные счета в банках, своей печати по причине отсутствия интенсивной хозяйственной деятельности. Обычно представительству открывают текущий счет	Как правило, не имеет отдельный баланс, расчетные счета в банках

Таким образом, поскольку для осуществления деятельности подразделения достаточно создания одного рабочего места, наличие последнего является достаточным обстоятельством для признания подразделения обособленным.

Если филиал имеет отдельный баланс и расчетный счет, то, как правило, на него возлагаются обязанности головного предприятия по уплате налогов. Если самостоятельного баланса и расчетного счета нет, налоги за филиал перечисляет организация, его создавшая.

Создание обособленного подразделения может отражаться, а может и не отражаться в учредительных документах фирмы. Независимо от этого головная организация обязана встать на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения, если в нем оборудованы стационарные рабочие места. При этом стационарными Налоговый кодекс признает рабочие места, созданные на срок более одного месяца (ст.11 НК РФ).

Если толковать упомянутую норму ст.11 буквально, то складывается впечатление, что создание обособленного подразделения с одним рабочим местом требует постановки на налоговый учет. Кстати, в начальном периоде применения части первой Налогового кодекса аналогичная точка зрения высказывалась многими специалистами, в том числе и руководящими работниками налоговой службы.

Однако со временем взгляды менялись. В настоящее время позиция сводится к тому, что постановка на налоговый учет обязательна даже в том случае, когда в обособленном подразделении создано всего одно рабочее место.

Виды обособленных подразделений, а также их правовые сходства и различия представлены в табл.1.1.

В соответствии с табл. 1.1 филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Таким образом, филиал обладает расширенными функциями по сравнению с представительством.

Общие признаки филиала и представительства:

- не являются юридическими лицами;
- наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом (собственником имущества является головная организация);
- действуют на основании утвержденных организацией положений;
- руководители назначаются юридическим лицом и действуют на основании доверенностей от его имени и в его интересах;
- ответственность за их деятельность несет создавшая их организация;
- должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

Специфические признаки филиала:

- может осуществлять все функции юридического лица в рамках предоставленных полномочий. Деятельность осуществляет от имени организации;
- как правило, имеет отдельный баланс, расчетные счета в банках, свою печать.

Обособленное подразделение, не имеющее статуса филиала, как правило, выполняет одну или несколько функций создавшего его юридического лица и не имеет возможности самостоятельно организовать хозяйственно-финансовый оборот без участия головного предприятия.

Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Расширяя территорию деятельности, организации создают обособленные подразделения, что влечет за собой ряд вопросов, связанных с особенностями организации бухгалтерского и налогового учетов.

Бухгалтерский и налоговый учет в организациях, имеющих обособленные подразделения, можно осуществлять в различных формах. Факторами, влияющими на постановку бухгалтерского и налогового учета в филиале или представительстве, являются как функции обособленного подразделения и виды его деятельности, так и территориальная удаленность обособленного подразделения от головной фирмы, а также организация движения финансовых и товарных потоков между головной организацией и обособленным подразделением и т.д.

На базе предприятия могут быть организованы филиалы (особенно в других городах и субъектах РФ), выделенные на отдельный баланс, имеющие собственный расчетный счет, но не обладающие правами юридического лица. Такие филиалы, обычно, самостоятельно ведут бухгалтерский учет и составляют отчетность по установленным формам, которая затем объединяется с балансом головного предприятия и представляется в органы Федеральной налоговой службы, Государственной статистики, учредителям и др. Следует отметить, что выделение филиалов на отдельный баланс есть право предприятия, равное праву учитывать эту деятельность на основном балансе головной организации.

По структурным подразделениям, как правило, разрабатываются определенные положения. В Приложениях к Положению об учетной политике рекомендуется привести образцы таких положений о филиалах, обособленных структурных подразделениях.

В соответствии с п.33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н), а также п.8 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. Приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н) бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности филиалов, представительств, и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельный баланс. При этом объемы, формы и сроки представления бухгалтерской отчетности филиалами, структурными и обособленными подразделениями в адрес головной организации нормативно не установлены. Отсюда следует, что все указанные показатели устанавливаются головной организацией в рамках учетной политики.

У филиалов, представительств, отделений или других обособленных подразделений, входящих в состав предприятия, должна быть единая учетная политика. Корректировка отдельных моментов учетной политики для конкретного подразделения не допускается.

Вместе с тем возможна ситуация, когда с целью упорядочения системы управления структурным подразделением подготавливается регламент или внутренние правила этого подразделения (это может быть, к примеру, положение о филиалах). В этом случае вполне допустимо включить в правила описание только тех составляющих учетной политики, которые необходимы для постановки и ведения учета в данном подразделении.

Принципиальное значение решение о выделении филиала, отделения или представительства на отдельный баланс принимается в случае, если данные подразделения территориально разделены с головным предприятием. Удобство выделения их деятельности в учете заключается в наиболее эффективной организации исполнения требований налогового законодательства, связанного с налогообложением обособленных подразделений или обособленного имущества (налог на имущество, налог на прибыль, др.).

Определение отдельного баланса подразделения в актах налогового законодательства не содержится. В связи с этим на основании п. 1 ст. 11 НК РФ для раскрытия его юридического содержания следует обратиться к нормам других отраслей российского законодательства.

В настоящее время ни в одной из отраслей российского законодательства не дается определение отдельного баланса подразделения, хотя ссылки на него присутствуют в бухгалтерском, гражданском и налоговом законодательстве, где раскрыты лишь последствия выделения структурного подразделения на отдельный баланс. Однако, ни определения отдельного баланса, ни требований, предъявляемых к нему законодательством, ни случаев, когда он может или должен составляться, действующим законодательством не предусмотрено.

В ранее действовавшем законодательстве по бухгалтерскому учету содержание этого понятия раскрывалось достаточно четко. Так, согласно п. 4 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 26.12.1994 г. № 170, организация могла выделять на отдельный баланс свои производства и хозяйства (подсобное сельское хозяйство, лесозаготовки, жилищно-коммунальное хозяйство, транспортное хозяйство и иные структурные подразделения), а также филиалы и представительства, входящие в ее состав и не являющиеся юридическими лицами. При этом в п. 3.4 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/96), утвержденного Приказом Минфина России от 08.02.1996 г. № 10, указывалось, что под отдельным балансом понимается система показателей, формируемая подразделением организации и отражающая его имущественное и финансовое положение на отчетную дату для нужд управления организацией, в том числе для составления бухгалтерской отчетности.

В новой редакции Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н, аналогичное нормативно закрепленное определение отдельного баланса отсутствует. При этом необходимо отметить, что положениями как ранее действовавшего, так и текущего законодательства, не предусмотрено ни юридического порядка формирования отдельного баланса, ни нормативно закрепленного способа его объективации, ни обязанности организации по представлению отдельного баланса в налоговые органы. Позиция Минфина России относительно формирования отдельного баланса у подразделения организации содержится в его Письме от 29.03.2004 г. № 04-05-06/27, где он разъяснил, что под отдельным балансом следует понимать перечень показателей, установленных организацией для своих

подразделений, выделенных на отдельный баланс. При этом отмечается, что отдельный баланс подразделения должен отражать его имущественное и финансовое положение на отчетную дату для нужд управления организацией.

Таким образом, отдельным балансом обособленного подразделения можно считать способ группировки учетных данных (систему данных) в целях бухгалтерского учета, характеризующих финансовое положение обособленного подразделения по состоянию на отчетную дату, который имеет внутриорганизационное значение и данные которого включаются в отчетность организации в целом.

Важно отметить, что ряд специалистов связывает наличие у подразделения отдельного баланса с отражением об этом информации в учредительных документах и положениях о подразделении, тем самым, подтверждая необходимость формального закрепления факта выделения баланса подразделения.

По нашему мнению, данная позиция не основана на нормах действующего законодательства, поскольку нормы законодательства не предъявляют требований о включении в учредительные документы организации либо в положения о филиале или представительстве информации о наличии либо отсутствии у соответствующего структурного подразделения отдельного баланса.

В связи с тем, что согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180) суть дальнейшего развития российской системы бухгалтерского учета и отчетности состоит в активизации использования МСФО. При этом в период 2004-2007 гг. для реализации Концепции предполагается обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов (хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц: открытые акционерные общества и иные организации, имеющие публично размещаемые (размещенные) и/или публично обращающиеся ценные бумаги; финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц, другие организации), а также утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО.

Иными словами, особое внимание при определении состава отчетности, включаемого в рассматриваемый пункт приказа об учетной политике, должны уделить те организации, которые в течение следующего отчетного года будут составлять финансовую отчетность по МСФО либо с использованием элементов МСФО (специализированные формы).

Порядок ведения бухгалтерского учета организации, имеющей обособленные подразделения, зависит от характера и объема полномочий, которые представляет головная организация своим обособленным подразделениям. Способы организации бухгалтерского учета на предприятиях, имеющих обособленные подразделения представлены на рис. 1.1.

Организация может либо обязать свой филиал или представительство самостоятельно вести бухгалтерский учет осуществляемых ими операций с оформлением обособленного балансового отчета, либо лишить их данных полномочий, организовав бухгалтерский учет

финансово-хозяйственной деятельности организации в целом в головной организации. В последнем случае необходимо организовать четкую систему своевременного и полного сбора и передачи из обособленных подразделений первичных документов для отражения их в бухгалтерском учете организации. Несомненно, такая система организации бухгалтерского учета применима только для небольших организаций, обособленные подразделения которых расположены относительно недалеко от головной организации.

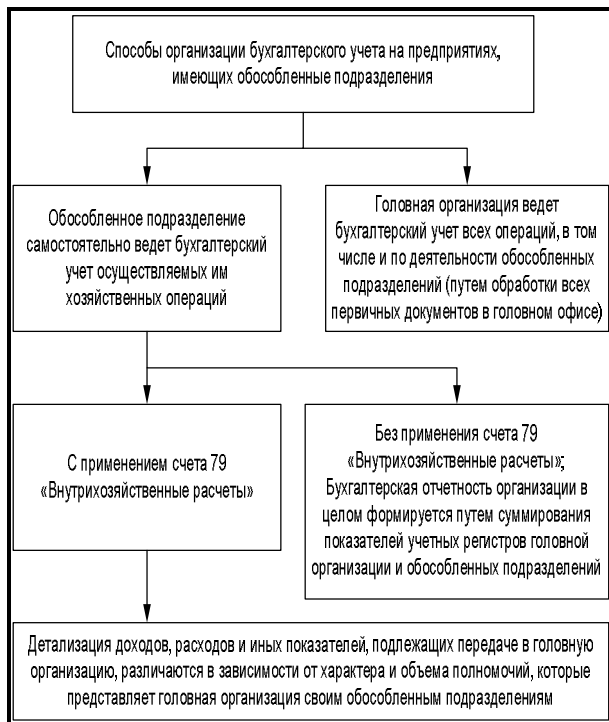


Рис. 1.1. Способы организации бухгалтерского учета на предприятиях, имеющих обособленные подразделения

На основании вышеизложенного следует, что для организаций, имеющих обособленные подразделения, более приемлема система организации бухгалтерского учета, основанная на передаче последним полномочий по самостоятельному ведению такого учета в части осуществляемых ими финансово-хозяйственных операций. Бухгалтерии обособленных подразделений являются неотъемлемой составной частью бухгалтерской службы организации в целом, отражаемые ими в своих учетных регистрах финансово-хозяйственные операции следует считать отраженными в бухгалтерском учете организации. Головная организация в данном случае отражает в бухгалтерском учете только финансово-хозяйственные операции, непосредственно осуществляемые ею, а бухгалтерскую отчетность юридического лица оформляет путем суммирования показателей как собственных учетных регистров, так и показателей внутренней бухгалтерской отчетности обособленных подразделений.

Вместе с тем отражение в бухгалтерском учете операций по перераспределению имущества между головной организацией и обособленными подразделениями, между самими обособленными подразделениями, а также по формированию себестоимости продукции (работ, услуг), производимой несколькими обособленными подразделениями, осуществляется одновременно в не-

скольких сегментах бухгалтерской службы организации. Поэтому данные операции не могут быть отражены в бухгалтерском учете и внутренней бухгалтерской отчетности только головной организации или одного из ее обособленных подразделений. Показатели бухгалтерской отчетности по взаиморасчетам головной организации с обособленными подразделениями, а также этих подразделений между собой должна быть сформирована на основании данных регистров бухгалтерского учета головной организации или обособленного подразделения, сформированных на основании первичных документов. Распространенной ошибкой является формирование финансовой отчетности организации, имеющей обособленные подразделения, только на основании данных внутренней бухгалтерской отчетности обособленных подразделений.

Таким образом, система бухгалтерского учета организаций, имеющих обособленные подразделения, строится на основании следующих принципов:

- единство учетной политики организации в целом, отражение финансово-хозяйственных операций обособленных подразделений как в их бухгалтерском учете, так и в учете головной организации;
- организация четкой системы документооборота между головной организацией и обособленными подразделениями, а также между обособленными подразделениями организации;
- периодическая (как правило, ежемесячная) корректировка и увязка показателей бухгалтерского учета обособленных подразделений и организации в целом в соответствии с результатами анализа головной организации данных внутренней бухгалтерской отчетности.

В учетной политике организации, имеющей обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, необходимо указать уровень централизации учетных работ. Например, при централизованной форме весь учет ведет центральная бухгалтерия, которая находится в головной организации. При децентрализованной форме управления обособленные подразделения организуют учет по месту своего нахождения.

Положения учетной политики головной организации полностью распространяются на его обособленное подразделение (п.11 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»). Это значит, что порядок и способы ведения бухгалтерского учета должны быть одинаковыми как в головной организации, так и в обособленных подразделениях, выделенных на отдельный баланс. Таким образом, по всем пунктам учетной политики у головной организации должно быть полное соответствие:

- способов и методов отражения в бухгалтерском учете тех или иных операций;
- порядка начисления налогов.

Избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения (п.10 ПБУ 1/98). Таким образом, бухгалтерская (и налоговая) учетная политика, утвержденная головной организацией, является обязательной для всех ее обособленных подразделений. Последние не имеют права разрабатывать и применять учетную политику, отличную от учетной политики головной организации.

В учетной политике по организации нужно определить сроки представления обособленными подразделениями учетных данных в адрес головной организации, необходимых для их включения в бухгалтерскую

отчетность организации. Требование о включении в отчетность организации показателей деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений содержится в п.33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. Приказом Минфина России N 34н).

При разработке учетной политики для целей бухгалтерского учета организации необходимо разработать рабочий план счетов с учетом проведения операций с обособленными подразделениями и определить порядок оформления первичных документов, подтверждающих осуществление взаимных расчетов с ними.

При распределении расходов между организацией и обособленными подразделениями в учетной политике следует оговорить порядок документального подтверждения такого перераспределения.

Кроме того, в приказе об учетной политике должен быть отражен порядок взаимодействия между бухгалтериями головной организации и обособленного подразделения, а также разработаны корпоративные стандарты внутреннего аудита обособленных подразделений. В качестве приложения к приказу об учетной политике может быть утверждено положение о внутреннем учете и отчетности организации, имеющей в своем составе обособленные подразделения.

Все первичные документы, которые составляют обособленные подразделения, выписываются от имени головной организации.

Приказом руководителя организации необходимо утвердить правила и график документооборота между головным предприятием и обособленными подразделениями организации (п.3 ст.6 Закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). В нем необходимо установить порядок и сроки передачи информации от обособленного подразделения головной организации и обратно, то есть указать, какие документы, в какой срок и кем должны быть представлены в бухгалтерию головного предприятия или в бухгалтерию обособленного подразделения.

На практике распространенным и очень оперативным способом такой передачи является передача документов по электронной почте. В связи со спецификой предприятия правила и график документооборота будут иметь свои особенности.

Порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в организациях, которые имеют обособленные подразделения, зависит от того, выделено подразделение на отдельный баланс или нет.

Показатели деятельности обособленного подразделения формируются в определенной системе счетов бухгалтерского учета, который называется рабочим планом счетов бухгалтерского учета.

Если обособленное подразделение не имеет своего баланса, то все хозяйственные операции такого филиала отражаются:

- либо в аналитическом учете головной организации;
- либо на дополнительных субсчетах, которые открываются к счетам бухгалтерского учета головной организации.

Поэтому бухгалтерская отчетность по таким обособленным подразделениям не составляется.

Создавая обособленное подразделение, организация может выделить его на отдельный баланс.

Такие обособленные подразделения ведут свой бухгалтерский учет самостоятельно, отдельно от головной организации.

Рабочий план счетов обособленного подразделения может отличаться от рабочего плана счетов головной организации. Поэтому в учетной политике организации необходимо указать:

- рабочий план счетов головного предприятия;
- рабочий план счетов каждого обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс.

В учете (на балансе) обособленного подразделения отражаются:

- доходы и расходы по обычным видам деятельности (например производство продукции и ее реализация);
- прочие доходы и расходы (операционные, внереализационные, чрезвычайные);
- формирование финансового результата от деятельности обособленного подразделения.

Не могут отражаться в учете (на балансе) обособленного подразделения:

- изменение уставного и добавочного капитала;
- расчеты с учредителями;
- целевое финансирование;
- формирование резервов;
- расчеты по кредитам и займам.

При наличии существенных оборотов по счету 79 (свыше 5% от общего итога суммы дебиторской или кредиторской задолженности, отраженной по соответствующим статьям баланса) целесообразно осуществлять ежемесячную сверку расчетов между обособленным подразделением и головной организацией, результаты которой оформляются актом сверки (его форма должна быть утверждена в приложении к учетной политике).

Ответственность за достоверность представляемой в головное подразделение бухгалтерской отчетности обособленного подразделения лежит на руководителе последнего.

В приложении к учетной политике нужно привести форму извещения (авизо), используемого при проведении внутрихозяйственных расчетов между головным и обособленными подразделениями (этот первичный документ служит основанием для записи по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты»).

К каждому авизо должны прилагаться копии первичных учетных документов, а также счетов-фактур и т.д., которые послужили основанием для отражения каждой конкретной хозяйственной операции

Все хозяйственные операции обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс, отражаются на счетах рабочего плана счетов бухгалтерского учета в общеустановленном порядке.

Для проведения операций по своей основной деятельности филиалам и представительствам, выделенным на отдельный баланс, разрешено открывать текущие банковские счета по ходатайству юридического лица.

Для учета расчетов между головным предприятием и обособленными подразделениями используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Учет активов, переданных головной организацией филиалу, ведется на субсчете 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу».

Возврат имущества также отражается по этому субсчету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Счета реализации при этом не используются. Это связано с тем, что реализацией товаров (работ или услуг) признается передача на возмездной основе права собственности на товары (результаты выполненных работ или оказанных услуг) одним лицом для другого лица (ст.39 НК РФ).

Таблица 1.2

ЦЕНТРАЛИЗОВАННАЯ, ДЕЦЕНТРАЛИЗОВАННАЯ И ЧАСТИЧНО ДЕЦЕНТРАЛИЗОВАННАЯ СТРУКТУРА АППАРАТА БУХГАЛТЕРИИ

Сравнительные характеристики	Вид учета			
	Децентрализованный учет	Централизованный учет	Частично децентрализованный учет	
Описание	Учетный аппарат организации сосредоточен в главной бухгалтерии и в ней ведется весь синтетический и аналитический учет на основе первичных и сводных документов, поступающих из обособленных подразделений организации. Обеспечивает более действенное руководство и контроль со стороны главбуха, позволяет целесообразнее распределять труд между работниками учета, более эффективно использовать счетные машины	Учетный аппарат рассредоточен по обособленным подразделениям организации, где ведется синтетический и аналитический учет и составляется отчетность. Главная бухгалтерия производит сводку этих балансов и отчетов в единый баланс и отчеты по организации в целом, а также осуществляет контроль за постановкой учета в обособленных подразделениях. Допустима лишь в очень крупных организациях	В обособленных подразделениях, кроме составления первичных документов, ведут аналитический учет и учет по отдельным синтетическим счетам, учитывают производственные затраты, исчисляют фактическую себестоимость изделий и т.п. Однако законченный бухгалтер в подразделениях не ведется и баланс не составляется	
Наличие отдельных балансов у обособленных подразделений	Не характерно	Да	Не характерно	
Стадия учетного процесса	Составление первичной учетной документации	Обособленное подразделение	Обособленное подразделение	Обособленное подразделение
	Сводка и группировка данных первичных учетных документов в регистрах бухгалтерского учета (синтетический и аналитический учет)	Главное подразделение	Обособленное подразделение	Обособленное подразделение и головное подразделение
	Составление отчетности обособленных подразделений	Главное подразделение	Обособленное подразделение	Обособленное подразделение
	Составление отчетности по организации в целом	Главное подразделение	Главное подразделение	Главное подразделение

При передаче имущества головной организацией филиалу и наоборот перехода права собственности не происходит. Имущество остается в собственности организации. Поэтому в данном случае передача имущества реализацией не является.

Операции между обособленными подразделениями и головной организацией отражаются одновременно как в учете головной организации, так и в учете подразделения, выделенного на отдельный баланс. При этом в учете головной организации делается прямая проводка, а в учете обособленного подразделения – противоположная.

Выделенные филиалы и представительства ведут свой бухгалтерский учет отдельно от головной организации и самостоятельно составляют бухгалтерскую отчетность. Но в налоговую инспекцию ее не представляют, а все показатели деятельности филиала или представительства включаются в отчетность головного предприятия (п.8 ПБУ 4/99).

При составлении бухгалтерской отчетности бухгалтеру головного предприятия сначала нужно сверить данные обособленного подразделения по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» с данными по этому же счету в бухгалтерском учете головной организации. Показатели по субсчетам этого счета у филиала и головной организации должны быть зеркально равны, то есть остаток по дебету 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» головной организации равен остатку по кредиту 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»

обособленного подразделения. Если у головной организации по субсчету 79-2 «Расчеты по текущим операциям» оказался кредитовый остаток, то он должен быть равен дебетовому остатку по счету 79-2 «Расчеты по текущим операциям» обособленного подразделения и, наоборот. Если у головной организации по субсчету 79-2 «Расчеты по текущим операциям» оказался дебетовый остаток, то он должен быть равен кредитовому остатку по счету 79-2 «Расчеты по текущим операциям» обособленного подразделения.

Данные головной организации и обособленного подразделения по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» взаимно погашаются и не учитываются при составлении бухгалтерского баланса и приложения к бухгалтерскому балансу за отчетный период. Все остальные остатки по счетам обособленного подразделения прибавляются к остаткам по соответствующим счетам головного предприятия.

При составлении отчета о прибылях и убытках, отчета о движении капитала, приложения к бухгалтерскому балансу показатели деятельности головного офиса и обособленного подразделения построчно складываются. То же самое нужно сделать при составлении отчета о движении денежных средств. При этом следует исключить движение денежных средств между головной организацией и обособленного подразделения, то есть обороты по счетам учета денежных средств (50, 51, 52, 55) в корреспонденции со счетом 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Бухгалтерский учет в организации с обособленными подразделениями может осуществляться в различных вариантах в зависимости от ряда факторов, – наличие у обособленных подразделений отдельного баланса (это ключевой фактор, от него зависит):

1. На каком этапе учетного процесса будут объединены данные по головному и обособленным подразделениям: при составлении баланса по организации в целом или в системе синтетического и аналитического учета.
2. Децентрализация или централизация учетного процесса) и банковского счета:
 - размер организации;
 - источники их финансирования;
 - структура управления ими;
 - их территориальное расположение;
 - назначение структурных подразделений;
 - другие особенности.

При этом организационная структура бухгалтерии (централизация/децентрализация) соответствует порядку учетного процесса (объединение аналитических счетов/объединение балансов соответственно). Но теоретически возможны и другие комбинации.

Структура аппарата бухгалтерии зависит от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета. Различают 3 вида структур:

линейная (неиерархическая): все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главбуху, применяется в бухгалтериях до 7-9 человек;

вертикальная (линейно-штабная): создаются промежуточные звенья управления (отделы, бюро, секторы, группы), возглавляемые старшими бухгалтерами, применяется в большинстве средних и части крупных организаций;

комбинированная (функциональная): выделяются специальные структурные подразделения бухгалтерии (например, по производствам), выполняющие замкнутый цикл работ. Права старшего бухгалтера могут быть переданы руководителям подразделений. Применяется в особо крупных организациях и в производственных объединениях.

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ, ИМЕЮЩИХ ФИЛИАЛЫ, ВЫДЕЛЕННЫЕ НА ОТДЕЛЬНЫЙ БАЛАНС

Поскольку каждая аудиторская проверка ограничена во времени, аудитору всегда важно четко определить ее цели, безошибочно выбрать исследуемые объекты проверки, грамотно спланировать свои действия, применить эффективные аудиторские процедуры и собрать необходимые доказательства для формулирования объективного заключения. Для успешной реализации целей конкретной аудиторской проверки необходимо, чтобы последовательно выполнялись основные этапы проведения аудита.

Аудиторский процесс – это ряд последовательных этапов, включающий в себя подготовку к проверке, составление ее программы, организацию работы на объекте, обследование хозяйства и документальную проверку операций и учетных данных.

Основные этапы аудита налогообложения организаций, имеющих обособленные подразделения:

1. Ознакомление с персоналом и клиентом, принятие решения о начале проверки и целях ее проведения.

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.
4. Проведение аудиторских процедур по существу.
5. Дополнительные проверки средств контроля, если дополнительные проверки средств контроля позволяют сэкономить значительное время и усилия в рамках процедур по существу.
6. Конечные аналитические процедуры, анализ и оценка результатов аудита. Анализ и оценка результатов аудита.
7. Подготовка заключения и информации о недостатках контроля.

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. 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 экономит 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 налогообложения.

Седьмой этап – этап подготовки аудиторского заключения по налогообложению.

В научной литературе и законодательстве по-разному определяется последовательность и основные этапы аудита, что наглядно отражено в табл.2.1.

Аудиторская проверка должна проводиться в соответствии с планом внутреннего аудита, разработанным и утвержденным руководителем организации. Выполнение конкретной работы по контролю того или иного объекта осуществляется аудиторской группой или аудитором в соответствии с программой аудита. Программа разрабатывается ведущими специалистами аудиторской службы на основании плана аудита, затем утверждается руководителем аудиторской проверки в соответствии с внутренними документами юридического лица. Программа аудита представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана проверки предприятия. Программа служит подробной инструкцией для участников аудита и средством контроля качества их работы.

Таблица 2.1.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЭТАПОВ АУДИТА

Этапы аудита	Суйц В.П.	Подольский В.И.	Овсийчук М.Ф.	Шеремет А.Д.	ФЗ №119 «Об аудиторской деятельности»
1. Планирование	+	-	+	+	+
2. Знакомство с системой бухгалтерского учета	+	-	+	+	+
3. Оценка и проверка системы внутренн. контроля	+	+	+	+	+
4. Проверка операций по существу	+	+	+	+	+
5. Обобщение и анализ результатов проверки	+	+	-	-	-
6. Независимые процедуры, тестирование	-	-	+	+	+
7. Формулировка мнения и деятельность по составлению отчета	-	-	+	-	+
8. Заключение аудитора	+	+	+	+	-

Опираясь на правило (стандарт) аудиторской деятельности «Планирование аудита» планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, состоит в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур. Необходимо отметить, что в общем плане аудита должны содержаться также сведения о порядке проверки филиалов, сроках проверок, объемах проверяемой информации. Затем должна быть составлена аудиторская программа.

При планировании аудиторской проверки необходимо решить, какие документы должны быть подготовлены для проверки, определить порядок тестирования системы внутреннего контроля с целью установления возможности и объема выборки, порядок использования материалов постоянного досье. При подготовке этого раздела необходимо учитывать требования не только правила (стандарта) «Планирование аудита», но и «Аудиторская выборка».

Необходимо отметить, что планирование работы проведения аудита должно проводиться в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии со следующими частными принципами:

- комплексность планирования. Этот принцип включает в себя обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования – от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита;
- непрерывность планирования – принцип равномерного распределения спланированной нагрузки между всеми работниками аудиторской фирмы для выполнения всех поставленных задач;
- оптимальность планирования, как возможность варьирования при составлении программы аудита на основе критериев, определенных в положениях аудиторской фирмы и мнения аудиторской бригады с учетом рейтинга неблагополучия.

Особенность этапов планирования аудита деятельности головной организации, имеющей филиалы, заключается в том, что общий план аудита разрабатывается также в целях координации в централизованном порядке, что оптимизирует работу в особенности при проверке однотипных филиалов. Хотя типовая программа аудита может быть и скорректирована после выезда бригады по месту нахождения конкретного филиала при ознакомлении с его спецификой финансово-хозяйственной деятельности. Также в процессе самого аудита могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана. Вносимые при этом в план изменения, а также причины изменений должны подробно документироваться.

Что же касается правила (стандарта) «Аудиторская выборка», то наиболее приемлемую его часть для службы внутреннего аудита составляет общая методика проведения выборочных исследований. При этом решение вопроса связанного с объемом выборки и участками проверки, на которых она может применяться, относится к компетенции администрации головной администрации, которая определяет стратегию управления филиалами.

В общем плане рекомендуется предусмотреть:

- формирование аудиторской группы, ее численность, включая специалистов других подразделений, привлекаемых к проведению аудита;
- распределение проверяющих в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам;
- инструктирование всех членов группы об их обязанностях и правах, доведение информации о проверяемом объекте;
- ведение рабочей документации;
- документальное оформление проведенной работы и порядок её согласования с должностными лицами проверяемого объекта.

Перед проведением и в ходе аудита аудитор должен:

- получить информацию об организационной структуре проверяемого объекта, системе снабжения и сбыта, ценовой политике и т.д.;
- выявить юридические обязательства управления, ознакомиться с регистрами, документами, протоколами, контрактами, договорами и соглашениями, уберечь предприятие от лишних доходов (это касается внеплановых налогов);
- аудитору необходимо исследовать контрольные процедуры, такие как: наличие внутренних инструкций, руководств и реальность их применения, разделение обязанностей, методы составления документации и записей, схемы документооборота (желательно обобщить побольше оправдательных документов), обеспечение физической сохранности активов (ноу-хау, деловой репутации, прав и имущества);
- определить объем аудиторской выборки и подготовить следующую документацию:
 - информацию об организационной структуре подразделения;
 - выдержки из юридической документации (соглашений, протоколов собраний и т.д.);
 - анализ сделок и остатков по счетам;
 - анализ важнейших показателей и трендов характеризующих тенденции развития;
 - заключения, разъяснения представленные внутренним аудитором касающиеся наиболее важных аспектов хозяйственной деятельности в т.ч. различные необычные вопросы и исключения;
 - копии финансовой отчетности за предыдущие отчетные периоды, а также копии аудиторских заключений, справок, актов в т. ч. ревизионных проверок по этой отчетности.

- Ознакомиться с имеющимися аудиторскими документами в следующей последовательности:
 - ознакомление с организацией бухгалтерского учета и состоянием системы внутреннего контроля;
 - ознакомление с организацией работы бухгалтерии, проверка укомплектованности штата, распределение обязанностей между работниками бухгалтерии, наличие должностных инструкций, текучести кадров работников бухгалтерии и т.д.;
 - ознакомление с обеспечением бухгалтерии законодательными и нормативными документами по учету и отчетности;
 - ознакомление с применяемыми формами бухгалтерского учета, автоматизации учетно-вычислительных работ;
 - проверка применения типовых и унифицированных форм первичной учетной документации;
 - проверка своевременности представления документов в бухгалтерию;
 - ознакомление с актами предыдущих проверок, выполнении указаний и предложений по их результатам.
- Сделать общий вывод о состоянии порядка учета и о состоянии системы внутреннего контроля.

Аудиторская проверка, являясь по существу документальной, обязывает сопровождать проверку обязательным документированием, т.е. отражать полученную информацию в рабочей документации аудита, к которой относятся:

- планы и программы проведения аудита;
- объяснения, пояснения и заявления работников подразделения по вопросам, вытекающим из существа проверки;
- копии первичных документов подразделения, свидетельствующие о хозяйственных операциях, фотографии объектов, акты, справки, протоколы, инвентаризационные описи и другие документы, составленные совместно с работниками подразделения и другими работниками, привлекаемыми для участия в проверке, служащие доказательством записей в акте проверки;
- регистры бухгалтерского учета;
- результаты инвентаризаций;
- бухгалтерская отчетность;
- записи об изучении и оценке систем оперативного и складского учета, вопросники, схемы документооборота и другие;
- производственно-финансовый анализ фактических показателей подразделения;
- материалы, свидетельствующие о работе выполненной не аудитором, но под его контролем;
- документы встречных проверок и объяснения лиц, не являющимися работниками данного подразделения;
- копии бухгалтерской, оперативной внутрихозяйственной отчетности.

Перечень рабочей документации аудита, прилагаемой к актам аудиторской проверки, определяет аудитор, проводящий проверку. Главное требование к этой документации – её убедительность и весомость при доказательстве выводов и предложений, вытекающих из материалов проверки. Поэтому ограничений по подбору доказательств не устанавливается.

ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ, ИМЕЮЩИХ ОБОСОБЛЕННЫЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ

Аудит налогообложения является одним из основных и значимых специальных аудиторских заданий в современных российских условиях. В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об

аудиторской деятельности» его можно определить как аудит расчетов с бюджетом по соответствующим налогам, а в соответствии с Методикой «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» – как налоговый аудит.

Налоговый аудит – это специальное аудиторское задание «по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды».

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 23 Налогового Кодекса РФ, каждое предприятие-налогоплательщик обязано «вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения». Это означает, что любое предприятие, находящееся и ведущее свою деятельность на территории РФ, должно в полном объеме и своевременно исчислять и уплачивать в государственный бюджет и внебюджетные фонды налоги и приравненные к ним платежи. Своевременное исчисление и уплата налогов требует от руководства предприятия под страхом административной и уголовной ответственности организации соответствующей деятельности хотя бы на минимальном, призванном производить текущие налоговые платежи во время и в полном объеме уровне. Анализ практического материала позволяет говорить о налоговом аудите как о весьма важной и необходимой аудиторской услуге, позволяющей осуществлять своевременный контроль соответствия совершаемых операций нормам налогового законодательства.

Неполное формирование информации о налогах в системе налогового учета ведет к ошибочному заполнению налоговых деклараций, что может обернуться для организации финансовыми потерями. Поэтому, на наш взгляд, целесообразно включить в аудит налогообложения оценку системы налогового учета и налогового контроля в организации. Основой оценки может послужить учетная политика организации для целей налогообложения.

Объектами аудита являются расчеты с бюджетом по следующим налогам: налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на имущество, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, транспортный налог, налог на землю, единый налог на вмененный доход и др. Кроме налогов в ходе аудита налогообложения получает подтверждение достоверность расчетов по обязательным платежам в государственные внебюджетные фонды. В рамках налогового аудита могут проверяться сопутствующие услуги, связанные с восстановлением налогового учета организации, составление налоговой отчетности и представление отчетности контролирующим органам.

Для проведения аудита налогообложения аудиторская организация выделяет специалистов по проверке отдельных налогов. Каждый налог выделяется в отдельный объект аудита, по которому выполняются общие в данном разделе аудита этапы:

- определение обязанности уплатить налог в качестве налогоплательщика или налогового агента;
- оценка систем бухгалтерского и налогового учета по налогу;
- оценка системы внутреннего контроля по налогу;

- определение аудиторского риска необнаружения ошибок;
- определение объема аудиторской выборки с целью доведения уровня аудиторского риска до приемлемого, применяемого конкретной аудиторской организацией;
- расчет уровня существенности для конкретного налога или принятие общего уровня существенности по общему плану аудита;
- отбор информационных источников для аудита налога;
- выполнение аналитических процедур;
- оценка результатов аудиторской выборки;
- оценка аудиторских доказательств;
- формирование мнения аудитора о степени достоверности финансовой отчетности в части остатков по расчетам с бюджетом по налогам и сборам;
- подготовка детализированного отчета для руководства экономического субъекта.

В рамках аудита проверяется также правильность составления налоговых деклараций, а также оценивается полнота налогового учета и контроля внутри организации. Последовательность этапов аудита налогообложения предлагается закрепить в виде перечня аудиторских процедур в качестве внутрифирменного стандарта.

Решающие искажения налоговых обязательств происходят за счет особенностей расчета обязательств по налогам.

В ряде случаев аудит налогообложения обособленных подразделений может проводиться другой аудиторской организацией, отличной от той, которая проводит аудит деятельности головной организации. Это связано с множеством причин: удаленностью филиалов от головной организации, невозможностью проведения проверки всех филиалов одной аудиторской фирмой и т.д.

В таких случаях аудиторской фирме, проверяющей головную организацию необходимо руководствоваться Правилем (стандартом) «Использование работы другой аудиторской организации».

Согласно вышеуказанному Правилу (стандарту) основной аудиторской организацией называется та, которая отвечает за подготовку аудиторского заключения головной организации.

При подготовке заключения по налоговому аудиту головной организации основная аудиторская фирма использует отчеты, показатели или иную финансовую информацию, «других» аудиторских организаций, которые проводили проверку обособленных подразделений. Причем основная аудиторская организация непосредственно уведомляет другую аудиторскую организацию о своем намерении использовать результаты работы последней при проведении налогового аудита.

Основная организация также должна уведомить другую аудиторскую организацию о том, каким образом будут использованы работа и результаты ее, а также осуществить необходимые меры по координации работы на начальной стадии планирования налогового аудита. Для этого основная аудиторская организация должна сообщить другой аудиторской организации, в частности:

- вопросы, требующие особого рассмотрения при проведении налогового аудита показателей подразделения;
- процедуры, необходимые для определения требующих раскрытия операций, имевших место внутри экономического субъекта с участием подразделений, аудит показателей которого проводит другая аудиторская организация;
- сроки проведения и завершения налогового аудита.

Необходимо отметить, что в заключении о результатах выполнения специального аудиторского задания

по проведению налогового аудита аудиторской организации рекомендуется включить ссылку на аудиторское заключение по налоговому аудиту обособленного подразделения, подготовленное другой аудиторской организацией.

Создание обособленных подразделений дает возможность расширить и развить свою деятельность вне местонахождения головной организации. Особенности ведения бухгалтерского учета в обособленных подразделениях в первую очередь связаны с понятием «отдельный баланс», определение которого не раскрыто ни в одной отрасли законодательства.

Анализ существующей практики показал, что налоговый аудит, как специальное аудиторское задание, способствует организации на предприятии эффективной системы налогообложения в современных условиях и оказывает не только услуги налогового аудита и консультирования, а всевозможные услуги по налоговым вопросам, которые аудиторские организации вправе предоставлять экономическим субъектам.

Программа налогового аудита организаций, имеющих обособленные подразделения, включает проверку всех возможных налогов, которые ошибочно могут не уплачиваться экономическим субъектом: налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, единый социальный налог и другие. Особое внимание при проведении аудита организаций, имеющих обособленные подразделения, необходимо уделять организации аудиторской проверки. Это связано с тем, что в ряде случаев аудит отдельных обособленных подразделений могут проводить другие аудиторские организации, что должно обязательно указываться в заключении.

Луцкевич Олеся Владимировна