

## 2.11. ОСОБЕННОСТИ ОФОРМЛЕНИЯ ТРУДОВЫХ ОТНОШЕНИЙ С РАБОТНИКАМИ ЗАГРАНИЧНОГО ПРЕДСТАВИ- ТЕЛЬСТВА И УЧЕТА РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ОПЛАТОЙ ИХ ТРУДА

Кочинев Ю.Ю., д.э.н., доцент, профессор,  
кафедра «Предпринимательство»;  
Соболь О.Н., аспирант, кафедра  
«Предпринимательство»

*Санкт-Петербургский политехнический  
университет Петра Великого,  
г. Санкт-Петербург*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

В статье рассмотрены возможные варианты оформления трудовых отношений с работниками заграничного представительства российской организации. Систематизированы возможные варианты исчисления страховых взносов при выплате заработной платы работникам заграничного представительства. Обоснована зависимость объекта обложения страховыми взносами по законодательству Российской Федерации от статуса работника заграничного представительства (резидент – нерезидент) и варианта оформления трудовых отношений. Выявлены ситуации, при которых возникновение объекта обложения страховыми взносами может быть оспорено.

В настоящее время в связи с расширением международного сотрудничества многие российские организации открывают свои представительства за рубежом с целью выхода на международные рынки. Из средств массовой информации и литературных источников следует, что обособленные подразделения российских организаций функционируют в ряде европейских стран, в странах Северной и Южной Америки, в азиатских странах.

При этом практика показывает, что при ведении деятельности российской организации за рубежом перед аудиторами неизбежно возникает ряд вопросов как в плане методологии бухгалтерского учета, так и в плане применения законодательных и нормативных актов, регулирующих осуществление валютных операций, оформление трудовых отношений в заграничном подразделении российской организации. Вопросы методологии бухгалтерского учета в заграничном обособленном подразделении, а также вопросы осуществления последним валютных операций рассмотрены авторами в [2, 3]. В настоящей статье рассмотрим вопросы, возникающие при оформлении трудовых отношений с работниками заграничного подразделения и признании расходов, связанных с оплатой их труда.

Проанализируем нормы Трудового кодекса РФ (ТК РФ), связанные с особенностями регулирования труда работников в заграничных подразделениях российских организаций.

Ст. 59 ТК РФ предусмотрено, что с лицами, направляемыми на работу за границу, заключается срочный

трудовой договор. Если же работник уже работает в организации, направляющей его на работу в заграничное подразделение, то в заключенный с ним ранее трудовой договор вносится дополнительное соглашение либо о временном переводе (на срок до одного года – ст. 72.2 ТК РФ), либо о постоянном переводе (на срок более года – ст. 72.1 ТК РФ) на другую работу – в заграничное подразделение.

В соответствии со ст. 13 ТК РФ нормативные правовые акты Российской Федерации, содержащие нормы трудового права, действуют на всей территории РФ, если в этих нормативных правовых актах не предусмотрено иное. Таким образом, если с работником организации на территории РФ заключается трудовой договор о работе в заграничном подразделении организации либо дополнительное соглашение о переводе (временном или постоянном) на работу в заграничное подразделение организации, то на такой трудовой договор (дополнительное соглашение) должны распространяться все нормы ТК РФ. В частности, распространение норм ТК РФ на трудовые отношения российской организации с гражданином РФ, местом работы которого является обособленное подразделение организации в другом государстве, подтверждено кассационным определением Орловского областного суда от 17 августа 2011 г. №33-1214.

Что же касается особенностей труда работников за границей, то ТК РФ содержит раздел (гл. 53), посвященный этим вопросам. Но этот раздел касается только условий труда работников, направляемых на работу в дипломатические представительства и консульские учреждения РФ, а также в представительства федеральных органов исполнительной власти и государственных учреждений РФ за границей.

В связи с этим, как показывает практика, при направлении сотрудников на работу за границу нередко возникает ряд проблемных вопросов, связанных с оформлением трудовых отношений и оплатой труда работников зарубежных подразделений. К таким вопросам могут быть отнесены следующие.

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

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

В соответствии со ст. 13 ТК РФ, нормативные правовые акты РФ, содержащие нормы трудового права, действуют на всей территории РФ, если в этих нормативных правовых актах не предусмотрено иное.

Из этого следует, что заключение с иностранным гражданином не на территории РФ трудового договора, трудовая деятельность в соответствии с которым

будет осуществляться на территории иностранного государства, не регулируется трудовым законодательством РФ. Подобная точка зрения подтверждается также автором [1], который указывает, что, согласно ст. 11 ТК РФ, нормы российского трудового права обязательны к применению только в случае, когда иностранные граждане принимаются на работу в РФ.

Если же при этом в трудовом законодательстве страны пребывания имеется норма, согласно которой к трудовым отношениям на территории иностранного государства применяются только нормы иностранного законодательства, российская организация вообще не вправе применять к таким трудовым отношениям нормы российского трудового права.

На практике возможна также ситуация, при которой заграничное подразделение российской организации принимает на работу российского гражданина, постоянно проживающего в иностранном государстве (имеющего вид на жительство). В подобном случае возможны разные варианты. Если с таким гражданином в соответствии со ст. 59 ТК РФ на территории РФ (в головной организации) будет заключаться срочный трудовой договор, согласно которому он будет направлен на работу в заграничное подразделение, то такой договор регулируется трудовым законодательством РФ. Если же с таким гражданином трудовой договор будет заключаться не на территории РФ, и предметом договора будет трудовая деятельность этого гражданина не на территории РФ, то в зависимости от норм, регулирующих трудовые отношения в стране пребывания, подобный договор следует заключать либо в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания, либо в соответствии с трудовым законодательством РФ.

Таким образом, трудовой договор с работником представительства может быть составлен и заключен:

- в соответствии с ТК РФ;
- в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания представительства.

Если с работником организации на территории РФ заключается трудовой договор о работе в заграничном представительстве организации либо дополнительное соглашение о переводе (временном или постоянном) на работу в заграничное представительство организации, то, согласно ст. 13 ТК РФ, такой трудовой договор (дополнительное соглашение) должен быть заключен только в соответствии с ТК РФ.

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

Начисление и выплата заработной платы работникам заграничного подразделения – российским гражданам. Общая норма (ст. 131 ТК РФ) устанавливает, что выплата заработной платы в денежной форме производится в валюте РФ (в рублях). Специальная

же норма (ст. 340 ТК РФ) устанавливает, что условия оплаты труда работников, направляемых на работу в представительства РФ за границей, устанавливаются Правительством РФ. Согласно постановлению Правительства РФ от 20 декабря 2002 г. №911, заработка плата работникам в заграничных представительствах РФ выплачивается в иностранной валюте. Следует отметить, что с точки зрения валютного законодательства РФ, выплата заработной платы в иностранной валюте сотрудникам представительства юридического лица – резидента, находящегося за пределами территории РФ, из средств, зачисленных на счет в банке за пределами территории РФ, является разрешенной валютной операцией (п. 6.1 ст. 12 федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» №173-ФЗ).

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

Анализ литературных источников показывает следующее. Некоторые авторы [4] полагают, что заработка плата работникам заграничного представительства должна начисляться в рублях, а выдаваться в валюте страны пребывания, что может быть оговорено в дополнительном соглашении к трудовому договору. Полагаем подобное мнение не основанным на нормах трудового законодательства РФ. ТК РФ не содержит положений, запрещающих установление заработной платы в иностранной валюте, на что неоднократно указывал в своих письмах Федеральная служба РФ по труду и занятости (Роструд) (письма от 31 октября 2008 г. №5919-ТЗ, от 11 марта 2009 г. №1145-ТЗ, от 28 июля 2008 г. №1729-6-0). В указанных письмах Роструд разъяснял, что установление заработной платы в иностранной валюте при выплате ее в рублях может при изменении курса привести к ухудшению условий оплаты труда работника, что не соответствует нормам трудового законодательства. При установлении же заработной платы в иностранной валюте и выплате в этой же валюте подобного ухудшения не происходит. Таким образом, начисление заработной платы работникам заграничного представительства в иностранной валюте не является несоответствующим трудовому законодательству РФ.

Анализ соответствия финансовых операций в заграничном представительстве валютному законодательству РФ, осуществленный авторами в [2], позволяет утверждать, что нормы валютного законодательства РФ различны в отношении операций выплаты заработной платы:

- работникам-резидентам;
- работникам-нерезидентам.

Напомним, что резидентами являются работники заграничного представительства – граждане РФ, пребывающие за границей менее года. Нерезидентами же являются работники заграничного представительства – иностранные граждане; граждане РФ, постоянно проживающие в иностранном государстве не менее одного года; граждане РФ, временно

пребывающие в иностранном государстве не менее одного года на основании рабочей визы.

Как показано в [3], в соответствии с валютным законодательством РФ выплата заработной платы, заграничным представительством российской организации работникам-резидентам может осуществляться как со счета в иностранном банке, расположеннем за пределами РФ, так и наличной иностранной валютой из кассы представительства. Выплата же заработной платы заграничным представительством работникам-нерезидентам должна осуществляться только в безналичном порядке со счета в иностранном банке.

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

- работнику-резиденту, трудовой договор с которым составлен в соответствии с ТК РФ;
- работнику-нерезиденту (российскому гражданину), трудовой договор с которым составлен в соответствии с ТК РФ;
- работнику-нерезиденту (российскому гражданину), трудовой договор с которым составлен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания;
- работнику-нерезиденту (иностранным гражданину), трудовой договор с которым составлен в соответствии с ТК РФ;
- работнику-нерезиденту (иностранным гражданину), трудовой договор с которым составлен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания.

Далее рассмотрим вопросы, связанные с исчислением страховых взносов в Пенсионный фонд РФ (ПФ РФ), Фонд социального страхования РФ (ФСС РФ), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС), а также взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, для перечисленных выше вариантов выплаты заработной платы работникам заграничного представительства.

1. *Выплата заработной платы работникам-резиденту и работникам-нерезиденту (российскому гражданину), трудовые договоры с которыми заключены в соответствии с ТК РФ.* Начисления, произведенные данным работникам в рамках трудовых отношений, в соответствии со ст. 7 Закона №212-ФЗ являются объектом обложения страховыми взносами. Заграничное представительство может осуществлять исчисление страховых взносов, отражать их в учете, а затем передавать расходы и начисления в головную организацию, поскольку ст. 15 (п. 14) Закона №212-ФЗ установлено, что уплата ежемесячных страховых взносов по заграничному подразделению осуществляется головной организацией по месту своего нахождения.

Но так как указанной нормой Закона №212-ФЗ установлено также, что и представление расчетов по страховым взносам по заграничному подразделению осуществляется головной организацией по месту своего нахождения, то в связи с этим представляется целесообразным, чтобы начисление страховых взносов осуществляла головная органи-

зация, для чего представительство должно ежемесячно передавать сведения в головную организацию о начисленной заработной плате.

П. 3 ст. 15 Закона №212-ФЗ установлено, что организация производит исчисление ежемесячных страховых взносов нарастающим итогом (с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца за вычетом сумм ежемесячных платежей, исчисленных с начала расчетного периода по предшествующий календарный месяц включительно). Поскольку, как было указано выше, заработка плата работникам заграничных представительств российских организаций, как правило, устанавливается и выплачивается в валюте (что не является несоответствующим трудовому законодательству РФ), то возникает вопрос: каким образом в головной организации должен быть исчислен нарастающий итог базы страховых взносов – в рублях или в валюте с пересчетом в рубли на дату исчисления ежемесячных взносов?

Рассмотрим пример. Пусть месячный оклад работника представительства составляет 1 000 евро. Курс евро составлял на 31 января 2014 г. 48,0951, на 28 февраля 2014 г. – 49,3454.

За январь 2014 г. работнику была начислена заработка плата:

$$\text{Д 26 - К 70} - 1\,000 \text{ евро} / 48\,095 \text{ руб. 10 коп.}$$

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

$$\text{Д 26 - К 69} - 14\,428 \text{ руб. 53 коп. (30%).}$$

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

Заработка плата за январь – февраль нарастающим итогом:

$$1\,000 + 1\,000 = 2\,000 \text{ евро} / 98\,690 \text{ руб. 80 коп. (по курсу 49,3454).}$$

Страховые взносы за январь – февраль нарастающим итогом:

$$98\,690,80 * 0,3 = 29\,607 \text{ руб. 24 коп.}$$

Страховые взносы за февраль:

$$29\,607,24 - 14\,428,53 = 15\,178 \text{ руб. 71 коп.}$$

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

Заработка плата, начисленная работнику за февраль 2014 г.:

$$\text{Д 26 - К 70} - 1\,000 \text{ евро} / 49\,345 \text{ руб. 40 коп.}$$

Заработка плата за январь – февраль нарастающим итогом:

$$48\,095,10 + 49\,345,40 = 97\,440 \text{ руб. 50 коп.}$$

Страховые взносы за январь – февраль нарастающим итогом:

$$97\,440,5 * 0,3 = 29\,232 \text{ руб. 15 коп.}$$

Страховые взносы за февраль:

$$29\,232,15 - 14\,428,53 = 14\,803 \text{ руб. 62 коп.}$$

Как показывает проведенный анализ, ни Закон №212-ФЗ, ни разъяснения Министерства финансов РФ (Минфин РФ), ни литературные источники ответа на данный вопрос не содержат.

Авторы полагают, что головная организация, осуществляющая исчисление страховых взносов, должна исчисление нарастающего итога базы страховых взносов осуществлять в рублях, поскольку исчисление нарастающего итога в валюте при изменении курса будет приводить к несоответствию сумм оплаты труда, учтенных в составе расходов и учтенных в составе базы страховых взносов.

Еще один вопрос, который возникает в данной ситуации: на заработную плату работника, которую он получает в заграничном представительстве, головная организация начисляет и уплачивает страховой взнос в ФСС РФ. Допустим, что работник болел и получил лист нетрудоспособности по правилам, действующим в стране пребывания представительства. Подлежит ли он оплате в РФ за счет ФСС РФ? Ответ на этот вопрос содержит приказ Министерства здравоохранения и социального развития (Минздравсоцразвития РФ) от 29 июня 2011 г. №624н, которым утвержден порядок выдачи листков нетрудоспособности: документ, подтверждающий временную нетрудоспособность гражданина в период пребывания за границей после легализированного перевода, по решению врачебной комиссии медицинской организации, может быть заменен на листок нетрудоспособности установленного в РФ образца.

Что же касается взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, то выплаты, произведенные в рассматриваемом случае, в соответствии со ст. 20.1 Закона №125-ФЗ составляют объект обложения данными взносами.

2. *Выплата заработной платы работнику-нерезиденту (российскому гражданину), трудовой договор с которым заключен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания. На основании анализа ст. 7 Закона №212-ФЗ, устанавливающей объект обложения страховыми взносами (выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений), и исключающей из этого объекта только выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, расположенному за пределами территории РФ, можно сделать вывод о том, что заработка плата, начисляемая российской организацией в пользу любых российских граждан, в том числе постоянно проживающих за пределами РФ, является объектом обложения страховыми взносами. Подобное мнение высказывают и некоторые эксперты, которые в качестве дополнительного обоснования своей позиции ссылаются на то, что ст. 9 Закона №212-ФЗ никаких освобождений от обложения страховыми взносами заработной платы граждан РФ не предусматривает. Подобная позиция, однако, не учитывает следующее обстоятельство. Закон №212-ФЗ, устанавливая в качестве объекта обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений, не определяет данное понятие – «трудовые отношения».* Не определяет

именно потому, что регулирование трудовых отношений в РФ на основании ст. 5 ТК РФ осуществляется исключительно трудовым законодательством.

А ст. 16 ТК РФ определяет понятие «трудовые отношения» следующим образом: трудовые отношения – это отношения между работодателем и работником, возникающие на основании трудового договора, заключаемого в соответствии с ТК РФ.

Из данной нормы следует логичный вывод: если трудовой договор заключен не в соответствии с ТК РФ, то нельзя говорить и о трудовых отношениях в соответствии с ТК РФ, из чего следует и отсутствие объекта для обложения страховыми взносами. Подобная позиция подтверждается и тем обстоятельством, что ст. 7 Закона «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» №167-ФЗ устанавливает: лицами, на которых распространяется обязательное пенсионное страхование в РФ, являются граждане РФ, работающие по трудовому договору.

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

Аналогичные соображения могут быть высказаны и в отношении обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Ст. 5 Закона №125-ФЗ устанавливает, что этому виду страхования подлежат физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора, заключенного со страхователем.

Из соображений, высказанных выше, следует, что действие ст. 5 Закона №125-ФЗ распространяется на физических лиц, заключивших со страхователем (российской организацией) трудовой договор в соответствии с ТК РФ. Если же трудовой договор гражданином РФ, постоянно проживающим за границей, был заключен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания, то нормы Закона №125-ФЗ на него не распространяются.

Таким образом, вопрос обложения страховыми взносами в соответствии с Законом №212-ФЗ и взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве в соответствии с Законом №125-ФЗ при выплате заграничным представительством заработной платы постоянно проживающему за границей российскому гражданину, трудовой договор с которым заключен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания, является спорным. Следует указать, что арбитражная практика по данному вопросу отсутствует, но проведенный анализ норм Закона №212-ФЗ, Закона №125-ФЗ и ТК РФ позволяет утверждать, что аргументы, высказанные в пользу изложенной позиции, весьма основательны.

3. *Выплата заработной платы работнику-нерезиденту (иностранныму гражданину), трудовой договор с которым заключен в соответствии с ТК РФ. В отношении исчисления страховых взносов данная ситуация прямо указана в ст. 7 Закона №212-ФЗ – не признаются объектом обложения для организаций выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу иностранных граждан по тру-*

довым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, расположенному за пределами РФ.

Что же касается социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, то в отношении таких работников необходимо отметить следующее. Законом №125-ФЗ установлена обязательность социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний работников, причем п. 2 ст. 5 Закона предусматривает, что действие Закона распространяется на иностранных граждан, и из Закона не следует, что действие п. 2 ст. 15 ограничено только территорией РФ. Вследствие этого открытым остается вопрос о социальном страховании согласно Закону №125-ФЗ иностранных граждан, выполняющих работы по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, расположенному за пределами территории РФ.

Согласно неофициальным разъяснениям работников Министерства труда и социальной защиты РФ, в соответствии со ст. 5 Закона №125-ФЗ иностранные граждане, работающие по трудовым договорам в российских организациях, независимо от нахождения их на территории РФ, подлежат обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и, соответственно, на оплату их труда должны начисляться соответствующие страховые взносы. Подобное же утверждение содержится в работе [5], автор которой полагает, что на выплаты работникам-иностранным загородного представительства российской организации должны начисляться взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Действительно, ст. 5 Закона №125-ФЗ устанавливает, что обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний подлежат физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора, заключенного со страхователем, причем действие этой нормы распространяется как на граждан РФ, так и на иностранных граждан.

Из проведенного выше анализа следует, что действие ст. 5 Закона №125-ФЗ распространяется на физических лиц, заключивших со страхователем (российской организацией) трудовой договор в соответствии с ТК РФ. Из этого следует: если трудовой договор с иностранным работником загородного подразделения был заключен в соответствии с ТК РФ, то такой работник подлежат обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и, соответственно, на оплату его труда должны начисляться соответствующие страховые взносы.

4. *Выплата заработной платы работнику-нерезиденту (иностранным гражданину), трудовой договор с которым заключен в соответствии с тру-*

*довым законодательством страны пребывания. Страховые взносы в данной ситуации, как и в предыдущем случае, не начисляются, так как такая выплата, согласно ст. 7 Закона №212-ФЗ, не признается объектом обложения.*

Начисление же взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является спорным вопросом, поскольку, как было указано выше, действие ст. 5 Закона №125-ФЗ распространяется на физических лиц, заключивших со страхователем (российской организацией) трудовой договор в соответствии с ТК РФ. Если же трудовой договор был заключен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания, то организация вправе полагать, что нормы Закона №125-ФЗ на него не распространяются.

Рассмотренные выше варианты исчисления страховых взносов на выплаты заработной платы работникам загородного представительства российской организации могут быть систематизированы следующим образом (табл. 1).

Законом №212-ФЗ установлены дополнительные тарифы (от 0% до 8%) страховых взносов в зависимости от результатов специальной оценки условий труда, обязанность проведения которой Законом «О специальной оценке условий труда» от 28 декабря 2013 г. №426-ФЗ возложена на всех работодателей, причем порядок осуществления специальной оценки условий труда на рабочих местах за пределами РФ нормативно не установлен.

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

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

Если же трудовой договор с работником загородного представительства составлен и заключен в соответствии с иностранным законодательством, то нормы Закона №426-ФЗ на такого работника (его рабочее место) не распространяются. Известно, что в межгосударственных соглашениях об избежании двойного налогообложения крайне редко регулируется порядок уплаты «зарплатных налогов» (страховых взносов).

В связи с этим в зависимости от законодательства страны пребывания представительства возможна ситуация, при которой заработка плата работников представительства будет облагаться и страховыми взносами в соответствии с законодательством РФ и законодательством страны пребывания.

Таблица 1

**ВАРИАНТЫ ОПЛАТЫ ТРУДА РАБОТНИКОВ ЗАГРАНИЧНОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА  
И ИСЧИСЛЕНИЯ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ**

№ п/п	Варианты выплаты заработной платы	Разрешенная форма выплаты, согласно валютному законодательству	Начисление страховых взносов в ПФ РФ, ФСС РФ, ФФОМС	Начисление взносов по социальному страхованию от несчастных случаев на производстве
1	Работник-резидент, трудовой договор с которым заключен в соответствии с ТК РФ	Безналичное перечисление и выплата наличной валюты из кассы представительства	+	+
2	Работник-нерезидент (российский гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с ТК РФ	Безналичное перечисление	+	+
3	Работник-нерезидент (российский гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания	Безналичное перечисление	Спорный вопрос	Спорный вопрос
4	Работник-нерезидент (иностранный гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с ТК РФ	Безналичное перечисление	-	+
5	Работник-нерезидент (иностранный гражданин), трудовой договор с которым заключен в соответствии с трудовым законодательством страны пребывания	Безналичное перечисление	-	Спорный вопрос

Рассмотрим пример. В Эстонии заработка плата работников (как резидентов, так и нерезидентов Эстонии) облагается социальным налогом по ставке 33% от начисленной оплаты труда и страхованием от безработицы по ставке 1% от начисленной оплаты труда, что в сумме составляет 34%.

Пусть за март 2014 г. работникам эстонского представительства российской организации начислена заработка плата в сумме 10 000 евро, в том числе 8 000 евро – заработка плата работникам представительства (российским гражданам – резидентам), 2 000 евро – заработка плата работникам представительства (иностранным гражданам – нерезидентам), 3 400 евро – социальный налог и страхование от безработицы на заработную плату работников представительства, уплачиваемые, согласно законодательству страны пребывания представительства.

Поскольку курс Центрального банка РФ (ЦБ РФ) рубля к евро на 31 марта 2014 г. составлял 49,0519, то представительство отразило в своем учете операции по начислению заработка платы, социального налога и страхования от безработицы и передачи расходов в головную организацию следующим образом (табл. 2).

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

**Д 26 – К 79 – 392 415 руб.,**

**Д 26 – К 79 – 98 104 руб.,**

**Д 26 – К 79 – 166 776 руб.**

Затем головная организация осуществляет начисление страховых взносов в ФСС РФ, ПФ РФ, ФФОМС на заработную плату работников представительства – российских граждан в сумме 117 724 руб. (11 380 + 86 331 + 20 013):

**Д 26 – К 69-1 – 11 380 руб. (2,9% от 392 415 руб.),**

**Д 26 – К 69-2 – 86 331 руб. (22% от 392 415 руб.),**

**Д 26 – К 69-3 – 20 013 руб. (5,1% от 392 415 руб.).**

Таблица 2

**ОПЕРАЦИИ В ЗАГРАНИЧНОМ  
ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВЕ ПО НАЧИСЛЕНИЮ  
ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ, СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА  
И СТРАХОВАНИЯ ОТ БЕЗРАБОТИЦЫ И  
ПЕРЕДАЧИ РАСХОДОВ В ГОЛОВНУЮ  
ОРГАНИЗАЦИЮ**

№ п/п	Операция	Проводка	Сумма
1	Начислена заработка плата работникам представительства (российским гражданам – резидентам)	<b>Д 26 – К 70</b>	<b>8 000 евро / 392 415 руб.</b>
2	Начислена заработка плата работникам представительства (иностранным гражданам – нерезидентам)	<b>Д 26 – К 70</b>	<b>2 000 евро / 98 104 руб.</b>
3	Начислены социальный налог и страхование от безработицы на заработную плату работников представительства	<b>Д 26 – К 68</b>	<b>3 400 евро / 166 776 руб.</b>
4	Переданы расходы в головную организацию	<b>Д 79 – К 26</b> <b>Д 79 – К 26</b> <b>Д 79 – К 26</b>	<b>392 415 руб.</b> <b>98 104 руб.</b> <b>166 776 руб.</b>

И взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (например, 0,2%):

**Д 26 – К 69 – 785 руб. (0,2% от 392 415 руб.).**

В налоговом же учете головная организация признает суммы начисленной заработной платы (392 415 руб. и 98 104 руб.) в составе расходов по оплате труда, согласно ст. 255 Налогового кодекса РФ (НК РФ), суммы начисленных взносов по российскому законодательству (117 724 руб. и 785 руб.) в составе прочих расходов, согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Что же касается социального налога и страхования от безработицы, установленных законодательством страны пребывания представительства, то ранее вопрос признания их в налоговом учете был спорным, поскольку Минфин РФ полагал, что отнесение к расходам сумм начисленных налогов имеет специальное нормативное регулирование (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ), которое распространяется только на налоги и сборы, начисленные в предусмотренном законодательством РФ порядке. Поэтому, по мнению Минфина РФ, в качестве расходов можно было признавать только те налоги, которые уплачены в соответствии с законодательством РФ (письмо Минфина РФ от 5 апреля 2012 г. №03-03-06/1/182). В то же время арбитражные суды высыпывали противоположное мнение по данному вопросу (постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) Московского округа от 29 мая 2012 г. по делу №А40-112211/11-90-466; постановление ФАС Центрального округа от 13 октября 2011 г. по делу №А62-439/2011).

В настоящее время, согласно позиции, выраженной Минфином РФ, налоги, сборы, обязательные платежи, уплаченные на территории иностранного государства, можно учесть в составе прочих расходов, предусмотренных подп. 49 п. 1 ст. 264, поскольку в ст. 270 НК РФ, содержащей закрытый перечень расходов, не принимаемых в уменьшение налогооблагаемой прибыли, отсутствует норма, согласно которой подобные расходы учесть нельзя (письмо Минфина РФ от 14 апреля 2014 г. №03-03-06/1/16791).

При этом НК РФ не урегулирован вопрос даты признания таких прочих расходов, как налоги, сборы, иные обязательные платежи, установленные иностранным законодательством. В связи с этим возникает вопрос момента признания подобных расходов в налоговом учете: признавать эти расходы в момент начисления или в момент уплаты?

П. 7 ст. 272 НК РФ устанавливает, что налоги, сборы, иные обязательные платежи признаются в налоговом учете на дату начисления. Но данный пункт, как следует из совместного прочтения его с подп. 1 п. 1 ст. 264, несомненно, относится только к налогам, сборам, иным обязательным платежам, установленным российским законодательством.

В отношении момента признания прочих расходов, предусмотренных подп. 49 п. 1 ст. 264, ст. 272 НК РФ, устанавливающая порядок признания расходов при методе начисления, ответа не дает.

Если ориентироваться на рекомендации Минфина РФ и Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ), предусматривающие возможность признания в налоговом учете расходов, связанных с необходимостью уплаты представительством налогов, уста-

новленных иностранным законодательством, то и письмо Минфина РФ от 14 апреля 2014 г. №03-03-06/1/16791, и письмо ФНС РФ от 3 сентября 2013 г. №ЕД-4-3/15969@ указывает, что в составе расходов, уменьшающих облагаемую прибыль, согласно подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, могут быть учтены налоги, сборы, уплаченные на территории иностранного государства.

Исходя из данной позиции, в рассматриваемом примере социальный налог и страхование от безработицы в сумме 166 776 руб., начисленные представительством, в налоговом учете головной организации в момент начисления признаваться не должны, в связи с чем в бухгалтерском учете головной организации возникает отложенный налоговый актив в сумме 33 355 руб. (20% от 166 776 руб.):

#### **Д 09 – К 68 – 33 355 руб.**

Осуществив уплату этого социального налога и страхования от безработицы, представительство должно передать в головную организацию подтверждающий платежный документ, после чего головная организация признает в налоговом учете расход и списывает отложенный налоговый актив:

#### **Д 68 – К 09 – 33 355 руб.**

Поскольку уплата социального налога и страхования от безработицы может произойти при ином курсе ЦБ РФ, то рублевая сумма уплаченного налога и страхования от безработицы может быть иной, чем сумма при начислении. Например, в рассматриваемом случае оплата произошла 10 апреля 2014 г. при курсе рубля к евро 49,2911. Тогда сумма уплаченного социального налога и страхования от безработицы составит 167 590 руб. (**3 400 \* 49,2911**).

В налоговом учете головная организация должна признать расход в сумме 167 590 руб., поскольку, согласно п. 10 ст. 272 НК РФ, расходы, выраженные в иностранной валюте, для цели налогообложения пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату признания соответствующего расхода. Вследствие этого возникает постоянная разница в сумме 814 руб. (**167 590 – 166 776**), по которой головная организация должна отразить постоянное налоговое обязательство:

#### **Д 68 – К 99 – 162,8 руб. (20% от 814).**

Укажем, что данное обстоятельство – наличие расхода, обуславливающего возникновение и временной и постоянной разницы, ранее в известной литературе по бухгалтерскому учету не рассматривалось.

Таким образом, в настоящей статье проанализированы возможные варианты оформления трудовых отношений с работниками заграничного представительства российской организации; систематизированы возможные варианты исчисления страховых взносов при выплате заработной платы работникам заграничного представительства; обоснована зависимость объекта обложения страховыми взносами по законодательству РФ от статуса работника заграничного представительства (резидент – нерезидент) и варианта оформления трудовых отношений; выявлены ситуации, при которых возникновение объекта обложения страховыми взносами может быть оспорено.

## Литература

1. Воробьева Е.В. Трудовой договор [Текст] / Е.В. Воробьева. – М. : АйСи Групп, 2014. – 232 с.
2. Кочинев Ю.Ю. Особенности учета операций в заграничном представительстве российской организации [Текст] / Ю.Ю. Кочинев, О.Н. Соболь // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №15. – С. 2-10.
3. Кочинев Ю.Ю. Особенности совершения валютных операций заграничным представительством российской организации [Текст] / Ю.Ю.Кочинев, О.Н. Соболь // Аудитор. – 2015. – №7. – С. 41-49.
4. Лобанова Н.Н. Налогообложение выплат в пользу иностранных граждан, работающих в представительствах российских организаций за рубежом [Текст] / Н.Н. Лобанова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2007. – №3. – С. 17-22.
5. Негребецкая О.В. Отправляем работника в зарубежный филиал [Текст] / О.В. Негребецкая // Зарплата. – 2011. – №10. – С. 25-32.

## Ключевые слова

Заграничное представительство российской организации; оформление трудовых отношений; трудовой договор; иностранные граждане; резиденты; нерезиденты; зарплатная плата; страховые взносы.

Кочинев Юрий Юрьевич

Соболь Оксана Николаевна

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы статьи обусловлена тем обстоятельством, что в настоящее время российские организации все чаще выходят на международные рынки, что связано с открытием представительств российских организаций за рубежом. При этом известные источники практически не содержат рекомендаций по таким вопросам, как методология бухгалтерского учета операций в заграничном представительстве, применение законодательных и нормативных актов, регулирующих осуществление валютных операций заграничным представительством, оформление трудовых отношений в заграничном подразделении российской организации, признание расходов заграничного представительства в налоговом учете головной организации.

Научная новизна и практическая значимость. В статье впервые проанализированы возможные варианты оформления трудовых отношений с работниками заграничного представительства российской организации с позиции статуса работника (резидент – не-резидент). Обоснована зависимость объекта обложения страховыми взносами по законодательству РФ от статуса работника заграничного представительства (резидент – нерезидент) и варианта оформления трудовых отношений, при этом выявлены не рассмотренные ранее ситуации, при которых возникновение объекта обложения страховыми взносами может быть оспорено.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Бычкова С.М., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» Санкт-Петербургского государственного аграрного университета, г. Санкт-Петербург.*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)