

**КООРДИНАЦИОННЫЙ СОВЕТ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ
УЧЕТУ ГОСУДАРСТВ – УЧАСТНИКОВ СНГ**

ИСПОЛНИТЕЛЬНЫЙ КОМИТЕТ СНГ

ИНФОРМАЦИЯ

**О НОРМАТИВНОМ РЕГУЛИРОВАНИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ДЛЯ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ СУБЪЕКТОВ-НЕРЕЗИДЕНТОВ
В ГОСУДАРСТВАХ – УЧАСТНИКАХ СНГ**

Москва, 2021 год

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	3
1. Законодательство о представительствах субъектов-нерезидентов в государствах – участниках СНГ	4
Азербайджанская Республика.....	4
Республика Армения.....	4
Республика Беларусь.....	5
Республика Казахстан.....	6
Кыргызская Республика	7
Республика Молдова.....	8
Российская Федерация.....	9
Республика Таджикистан	10
Республика Узбекистан	11
2. Особенности системы бухгалтерского учета и отчетности для представительств субъектов-нерезидентов в государствах – участниках СНГ	13
Заключение	17
Таблицы 1–3	18

ВВЕДЕНИЕ

В соответствии с Положением о Координационном совете по бухгалтерскому учету государств – участников СНГ, утвержденным Решением Экономического совета СНГ от 7 декабря 2018 года, Координационный совет по бухгалтерскому учету государств – участников СНГ (далее – Координационный совет) создан в целях осуществления сотрудничества государств – участников СНГ по вопросам регулирования бухгалтерского учета, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – отчетность), и аудиторской деятельности, а также сближения национальных систем регулирования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и Международными стандартами аудита.

На территориях государств – участников СНГ функционируют филиалы и представительства иностранных организаций, для которых в каждом из государств выработаны различные подходы к ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности. Изучение и обобщение этих подходов являются актуальными и полезными для сближения систем регулирования бухгалтерского учета государств – участников СНГ.

На XVI заседании Координационного совета, состоявшемся 19–20 сентября 2019 года, было принято решение о подготовке Информации о нормативном регулировании бухгалтерского учета для представительств субъектов-нерезидентов в государствах – участниках СНГ.

В соответствии с указанным решением Информация о нормативном регулировании бухгалтерского учета для представительств субъектов-нерезидентов в государствах – участниках СНГ была подготовлена на основе данных, представленных членами Координационного совета от Азербайджанской Республики, Республики Армения, Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики, Республики Молдова, Российской Федерации, Республики Таджикистан и Республики Узбекистан, рассмотрена и одобрена на XVII заседании Координационного совета 19 ноября 2020 года.

Результаты представленного в настоящем документе исследования носят информационный характер и могут быть использованы государствами – участниками СНГ при совершенствовании национальных систем регулирования бухгалтерского учета.

1. ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВАХ СУБЪЕКТОВ-НЕРЕЗИДЕНТОВ В ГОСУДАРСТВАХ – УЧАСТНИКАХ СНГ

Азербайджанская Республика

Деятельность представительств субъектов-нерезидентов регулируется Налоговым кодексом Азербайджанской Республики и Законом Азербайджанской Республики от 13 июня 2000 года № 894-ИГ «О неправительственных организациях (общественных объединениях и фондах)».

Согласно Налоговому кодексу Азербайджанской Республики к нерезидентам относятся находящиеся на территории Азербайджанской Республики дипломатические представительства, консульские учреждения и иные официальные представительства иностранных государств, имеющие дипломатические привилегии и иммунитет, международные организации и их представительства, а также представительства иностранных организаций и фирм, не занимающихся предпринимательской деятельностью.

Особенности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в представительствах субъектов-нерезидентов определены в следующих нормативных правовых актах:

постановление Кабинета Министров Азербайджанской Республики от 25 декабря 2009 года № 201 «Об утверждении формы, содержания и порядка представления годовой финансовой отчетности неправительственной организации», которое устанавливает форму, содержание и сроки представления финансовых отчетов неправительственными организациями, а также филиалами и представительствами иностранных неправительственных организаций;

постановление Кабинета Министров Азербайджанской Республики от 29 декабря 2018 года № 573 «Правила ведения бухгалтерского учета неправительственными организациями в соответствии с общими принципами международных стандартов бухгалтерского учета для общественного сектора», которое устанавливает правила ведения бухгалтерского учета неправительственными организациями в соответствии с общими принципами международных стандартов бухгалтерского учета для общественного сектора.

Республика Армения

Основными законодательными актами, регулиующими правовые и экономические основы деятельности представительств субъектов-нерезидентов в Республике Армения, являются Гражданский кодекс Республики Армения и Налоговый кодекс Республики Армения.

В соответствии со статьей 22 Налогового кодекса Республики Армения организацией – нерезидентом Республики Армения считается организация, которая не является организацией-резидентом. Последней считается организация, местом нахождения которой является Республика Армения.

Статьей 61 Гражданского кодекса Республики Армения определено, что: представительством считается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту;

филиалом считается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое осуществляет все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Единые основы организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовых отчетов для представительств субъектов-нерезидентов установлены в Законе Республики Армения от 4 декабря 2019 года № 282-Н «О бухгалтерском учете». При ведении бухгалтерского учета и составлении финансовых отчетов представительства субъектов-нерезидентов руководствуются также решениями Правительства Республики Армения от 11 марта 2010 года № 235-Н «О публикации международных стандартов финансовой отчетности» и от 16 сентября 2010 года № 209-Н «О публикации международного стандарта финансовой отчетности для малых и средних организаций».

Республика Беларусь

Деятельность представительств иностранных организаций на территории Республики Беларусь регулируется Гражданским кодексом Республики Беларусь, Банковским кодексом Республики Беларусь, иными нормативными правовыми актами.

В соответствии со статьей 51-1 Гражданского кодекса Республики Беларусь представительством иностранной организации является ее обособленное подразделение, расположенное на территории Республики Беларусь, осуществляющее защиту и представительство интересов иностранной организации и иные не противоречащие законодательству функции. Представительство иностранной организации считается созданным на территории Республики Беларусь с момента получения разрешения на его открытие в установленном законодательством порядке.

Порядок открытия и деятельности представительств юридических лиц и иных организаций, зарегистрированных в установленном порядке в иностранном государстве, административно-территориальных единиц иностранных государств определен в Положении о порядке открытия и деятельности в Республике Беларусь представительств иностранных организаций, утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 мая 2018 года № 408.

Согласно пункту 4 указанного Положения представительство иностранной организации не является юридическим лицом, численность иностранных граждан – сотрудников представительства иностранной организации (включая

руководителя) не может превышать 5 человек. Иностранная организация, открывшая свое представительство, обязана встать на учет в налоговых и иных органах (организациях) Республики Беларусь, а также открыть счета в банках Республики Беларусь в случаях и порядке, которые предусмотрены законодательством Республики Беларусь (пункт 23 Положения).

В соответствии со статьей 91 Банковского кодекса Республики Беларусь иностранный банк вправе открывать на территории Республики Беларусь представительства в порядке, установленном Национальным банком Республики Беларусь. Представительство иностранного банка осуществляет свою деятельность на основании положения о нем, утверждаемого создавшим его банком. Представительство иностранного банка не имеет права осуществлять банковские операции и иную деятельность, предусмотренные статьей 14 Банковского кодекса Республики Беларусь, за исключением осуществления защиты и представительства интересов создавшего его иностранного банка, в том числе оказания консультационных и (или) информационных услуг.

Правовые и методологические основы бухгалтерского учета, требования к отчетности для представительств субъектов-нерезидентов установлены в Законе Республики Беларусь от 12 июля 2013 года № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности», национальных стандартах бухгалтерского учета и отчетности и иных актах законодательства о бухгалтерском учете и отчетности.

Республика Казахстан

Основными законодательными актами, регулирующими правовые и экономические основы деятельности субъектов-нерезидентов, являются Гражданский кодекс Республики Казахстан, законы Республики Казахстан от 31 августа 1995 года № 2444 «О банках и банковской деятельности в Республике Казахстан», от 18 декабря 2000 года № 126-ІІ «О страховой деятельности».

Понятия «филиал», «представительство» раскрыты в статье 43 Гражданского кодекса Республики Казахстан. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все или часть его функций, в том числе функции представительства. Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее защиту и представительство интересов юридического лица, совершающее от его имени сделки и иные правовые действия, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Республики Казахстан. Филиалы и представительства не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшего их юридического лица и действуют на основании утвержденных им положений.

Согласно статье 29 Закона Республики Казахстан от 31 августа 1995 года № 2444 «О банках и банковской деятельности в Республике Казахстан» представительство банка – обособленное подразделение банка, не являющееся юридическим лицом, расположенное вне места нахождения банка, действующее от имени и по поручению банка и не осуществляющее банковскую деятельность.

Банк-нерезидент Республики Казахстан, а также являющиеся нерезидентами Республики Казахстан страховая (перестраховочная) организация, страховой брокер вправе открыть свое представительство без получения согласия уполномоченного органа.

Законы Республики Казахстан от 31 августа 1995 года № 2444 «О банках и банковской деятельности в Республике Казахстан», от 18 декабря 2000 года № 126-ІІ «О страховой деятельности» определяют порядок открытия и закрытия в Республике Казахстан представительств и филиалов банков-нерезидентов, страховых (перестраховочных) организаций-нерезидентов, страховых брокеров-нерезидентов.

С 16 декабря 2020 года банки, страховые (перестраховочные) организации, страховые брокеры, являющиеся нерезидентами Республики Казахстан, могут открывать филиалы на территории Республики Казахстан согласно обязательствам Республики Казахстан в рамках вступления во Всемирную торговую организацию.

При ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности представительства субъектов-нерезидентов руководствуются законодательством Республики Казахстан о банках и банковской деятельности, о страховой деятельности, о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Кыргызская Республика

Основными законодательными актами, регулирующими правовые и экономические основы деятельности субъектов-нерезидентов, являются Гражданский кодекс Кыргызской Республики, Налоговый кодекс Кыргызской Республики, Закон Кыргызской Республики от 16 декабря 2016 года № 206 «О Национальном банке Кыргызской Республики, банках и банковской деятельности».

В соответствии со статьей 90 Гражданского кодекса Кыргызской Республики представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее представительство и защиту интересов юридического лица, совершающее от его имени сделки и иные юридические действия. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все или часть его функций, в том числе функции представительства. Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшего их юридического лица и действуют на основании утвержденных им положений.

Согласно статье 25 Налогового кодекса Кыргызской Республики постоянное учреждение означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется экономическая деятельность иностранной организации или физического лица-нерезидента.

Статьей 91 Закона Кыргызской Республики от 16 декабря 2016 года № 206 «О Национальном банке Кыргызской Республики, банках и банковской деятельности» предусмотрено, что на территории Кыргызской Республики могут открываться филиалы иностранных банков, обладающих прочным финансовым положением, безупречной деловой репутацией, при условии, что между надзорным органом страны, где зарегистрирован иностранный банк, и Национальным банком Кыргызской Республики заключено соглашение о сотрудничестве. Согласно статье 93 указанного Закона представительство иностранного банка на территории Кыргызской Республики открывается с разрешения Национального банка Кыргызской Республики.

Правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в представительствах субъектов-нерезидентов определены Законом Кыргызской Республики от 29 апреля 2002 года № 76 «О бухгалтерском учете».

Республика Молдова

Согласно Налоговому кодексу Республики Молдова постоянным представительством или постоянной базой является постоянное место деятельности, через которое нерезидент полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в Республике Молдова непосредственно или через агента с зависимым статусом.

Налоговым кодексом Республики Молдова установлено, что представительством является осуществление в Республике Молдова нерезидентом видов деятельности подготовительного, вспомогательного или иного характера при отсутствии признаков постоянного представительства, предусмотренных пунктом 15 Налогового кодекса Республики Молдова. К подготовительной, вспомогательной или иной деятельности в частности относятся использование сооружений исключительно для целей хранения или демонстрации товаров или изделий, принадлежащих нерезиденту; содержание запасов товаров или изделий, принадлежащих нерезиденту, исключительно для целей хранения или демонстрации; содержание запасов товаров или изделий, принадлежащих нерезиденту, исключительно для целей переработки другим лицом; содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров нерезидентом и др.

В соответствии с частью (5) статьи 5 Закона Республики Молдова от 15 декабря 2017 года № 287 «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» некоммерческие организации и представительства субъектов-

нерезидентов ведут бухгалтерский учет путем двойной записи и составляют финансовые отчеты в соответствии с методическими указаниями, утвержденными Министерством финансов Республики Молдова.

Методические указания об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях/представительствах субъекта-нерезидента, утвержденные приказом Министерства финансов Республики Молдова от 30 декабря 2014 года № 188, разработаны с целью регламентирования специфики бухгалтерского учета в некоммерческих организациях и представительствах субъектов-нерезидентов.

Российская Федерация

Деятельность структурных подразделений (филиалов и представительств) иностранных юридических лиц в Российской Федерации регулируется Гражданским кодексом Российской Федерации, федеральными законами от 2 декабря 1990 года № 395-I «О банках и банковской деятельности», от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», от 9 июля 1999 года № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» и принятыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами органов государственной власти и Банка России.

В соответствии со статьей 55 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшего их юридического лица и действуют на основании утвержденных им положений.

Общие правила открытия на территории Российской Федерации филиала, представительства иностранного юридического лица, их аккредитации и прекращения деятельности установлены Федеральным законом от 9 июля 1999 года № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации». Вместе с тем особенности создания и аккредитации филиалов и представительств иностранных некоммерческих неправительственных организаций и представительств иностранных кредитных организаций, а также контроля за их деятельностью устанавливаются специальными федеральными законами.

Федеральным законом от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» предусмотрено, что филиалы и представительства иностранных некоммерческих неправительственных организаций приобретают

правоспособность на территории Российской Федерации со дня внесения сведений о них в реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций, который ведется Министерством юстиции Российской Федерации.

Согласно Федеральному закону от 2 декабря 1990 года № 395-I «О банках и банковской деятельности» открываемые на территории Российской Федерации представительства иностранных кредитных организаций подлежат аккредитации Банком России в установленном им порядке и имеют право осуществлять деятельность на территории Российской Федерации с момента их аккредитации. Представительства кредитных организаций не имеют права осуществлять банковские операции.

В соответствии с пунктом 5 части 1 статьи 2 Федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» действие данного Федерального закона распространяется на находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Вместе с тем согласно пункту 2 части 2 статьи 6 указанного Федерального закона находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, могут не вести бухгалтерского учета в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном этим законодательством.

Республика Таджикистан

Основными законодательными актами, регулиующими правовые и экономические основы деятельности представительств субъектов-нерезидентов, являются Гражданский кодекс Республики Таджикистан, Налоговый кодекс Республики Таджикистан, Закон Республики Таджикистан от 12 мая 2007 года № 258 «Об общественных объединениях».

Согласно статье 12 Налогового кодекса Республики Таджикистан под постоянным учреждением нерезидента (иностранного предприятия или нерезидентного физического лица) в Республике Таджикистан понимается постоянное место, через которое нерезидент полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность, в том числе деятельность, выполняемую через уполномоченное лицо. Постоянным учреждением в частности считается любое место управления нерезидента, независимо от сроков осуществления такой деятельности.

Статьей 12 Закона Республики Таджикистан от 12 мая 2007 года № 258 «Об общественных объединениях» установлено, что международным общественным объединением является общественное объединение, деятельность которого распространяется на территорию Республики Таджикистан, одного или нескольких иностранных государств и которое имеет свои представительства и филиалы на территории Республики Таджикистан, одного или нескольких иностранных государств или намерено в соответствии с уставом иметь такие структуры.

Организационно-правовые основы, принципы и правила ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности для представительств субъектов-нерезидентов установлены в Законе Республики Таджикистан от 25 марта 2011 года № 702 «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и иных нормативных правовых документах, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности.

Республика Узбекистан

Основными законодательными актами, регулирующими правовые и экономические основы деятельности представительств субъектов-нерезидентов, являются Налоговый кодекс Республики Узбекистан, Таможенный кодекс Республики Узбекистан, законы Республики Узбекистан от 7 мая 1993 года № 841-XII «О валютном регулировании», от 25 апреля 1996 года № 216-I «О банках и банковской деятельности», от 26 апреля 1996 года № 223-I «Об акционерных обществах и защите прав акционеров», от 9 апреля 2018 года № ЗРУ-472 «О государственных закупках».

Порядок аккредитации и деятельности на территории Республики Узбекистан представительств иностранных коммерческих организаций регламентирован постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 23 октября 2000 года № 410 «Об утверждении Положения о порядке аккредитации и деятельности представительств иностранных коммерческих организаций на территории Республики Узбекистан».

Нерезидентами Республики Узбекистан являются лица, не подпадающие под понятие резидента Республики Узбекистан в соответствии со статьей 6 Закона Республики Узбекистан от 7 мая 1993 года № 841-XII «О валютном регулировании». Согласно данной статье резидентами Республики Узбекистан являются все юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Республики Узбекистан, а также их филиалы и представительства с местом нахождения в Республике Узбекистан и за ее пределами, дипломатические, торговые и иные официальные представительства Республики Узбекистан, в том числе находящиеся за пределами Республики Узбекистан, международные организации, штаб-квартиры которых находятся на территории Республики Узбекистан.

Статьей 130 Налогового кодекса Республики Узбекистан установлены особенности постановки на учет иностранных лиц – нерезидентов Республики Узбекистан. Юридическое лицо – нерезидент Республики Узбекистан, осуществляющее деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение, не позднее 183 календарных дней с даты начала осуществления этой деятельности обязано представить в налоговый орган заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика с приложением соответствующих документов. В статье 36 Налогового кодекса Республики Узбекистан определены критерии признания постоянного учреждения иностранного юридического лица в Республике Узбекистан, через которое это иностранное юридическое лицо полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в Республике Узбекистан.

Отношения в области бухгалтерского учета для представительств субъектов-нерезидентов регулируются Законом Республики Узбекистан от 30 августа 1996 года № 279-I «О бухгалтерском учете», постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», национальными стандартами бухгалтерского учета и иными актами законодательства о бухгалтерском учете и отчетности.

В соответствии со статьей 6 Закона Республики Узбекистан от 30 августа 1996 года № 279-I «О бухгалтерском учете» субъектами бухгалтерского учета являются органы государственной власти и управления, юридические лица, зарегистрированные в Республике Узбекистан, их дочерние предприятия, представительства, филиалы и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Республики Узбекистан, так и за ее пределами. Представительства, филиалы и иные структурные подразделения иностранных юридических лиц, находящиеся на территории Республики Узбекистан, ведут учет и представляют отчетность в порядке, установленном налоговым законодательством.

Согласно постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан от 4 сентября 2020 года № 539 «О мерах по дальнейшему совершенствованию механизмов сбора, обработки и хранения информации об иностранных юридических и физических лицах, занимающихся предпринимательской деятельностью, осуществляющих свою деятельность через представительство, филиал или постоянное учреждение» начиная с 1 января 2021 года информация об иностранных юридических и физических лицах, осуществляющих предпринимательскую деятельность в Республике Узбекистан, вносится в единую централизованную базу данных об иностранных юридических лицах, осуществляющих деятельность на основе представительства, филиала или постоянного учреждения, и физических лицах, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Ответственным органом за ведение и формирование централизованной базы данных является Государственный налоговый комитет Республики Узбекистан.

2. ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВ СУБЪЕКТОВ-НЕРЕЗИДЕНТОВ В ГОСУДАРСТВАХ – УЧАСТНИКАХ СНГ

Ведение бухгалтерского учета и составление отчетности представительствами субъектов-нерезидентов в государствах – участниках СНГ регулируются в основном государственными органами: в Республике Армения, Республике Беларусь, Республике Казахстан – Министерством финансов и Центральным (Национальным) банком; в Республике Узбекистан – Министерством финансов, Центральным банком, Государственным налоговым комитетом; в других государствах – участниках СНГ (за исключением Кыргызской Республики) – Министерством финансов. В Кыргызской Республике государственными органами не регулируется бухгалтерский учет для представительств субъектов-нерезидентов.

В ряде государств – участников СНГ (Республика Беларусь, Республика Казахстан, Российская Федерация, Республика Таджикистан, Республика Узбекистан) в формировании правил (стандартов) бухгалтерского учета и отчетности для представительств субъектов-нерезидентов принимают участие профессиональные общественные организации.

Нормативно-правовая база бухгалтерского учета для представительств субъектов-нерезидентов существенно различается в государствах – участниках СНГ.

В Республике Беларусь, Республике Казахстан (за исключением банков, страховых (перестраховочных) организаций, страховых брокеров, являющихся субъектами – нерезидентами Республики Казахстан), Российской Федерации, Республике Таджикистан, Республике Узбекистан представительства субъектов-нерезидентов при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности руководствуются национальными правилами (стандартами) бухгалтерского учета, используемыми и другими субъектами хозяйствования. В Республике Казахстан установлены особенности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности для филиалов банков, страховых (перестраховочных) организаций, страховых брокеров, являющихся субъектами-нерезидентами. В Республике Таджикистан бухгалтерский учет по упрощенной системе могут вести представительства субъектов-нерезидентов, если они соответствуют установленным законодательством критериям.

В Азербайджанской Республике и Республике Молдова разработаны отдельные национальные стандарты (правила) бухгалтерского учета и отчетности для представительств субъектов-нерезидентов, отличающиеся от стандартов (правил) для других субъектов хозяйствования. В Республике Молдова для представительств субъектов-нерезидентов установлены особенности бухгалтерского учета отдельных элементов отчетности (запасов, нематериальных активов, долгосрочных материальных активов, целевых средств, собственного капитала и др.).

МСФО применяются для составления отчетности представительствами субъектов-нерезидентов в Республике Армения, Республике Казахстан, Кыргызской Республике, Республике Таджикистан, Республике Узбекистан.

В Кыргызской Республике представительства субъектов-нерезидентов обязаны применять МСФО или МСФО для малых и средних предприятий. В Республике Армения представительства субъектов-нерезидентов, являющиеся крупными организациями и организациями публичного интереса, обязаны применять МСФО, представительства субъектов-нерезидентов, являющиеся малыми и средними организациями, – МСФО для малых и средних предприятий. В Республике Казахстан представительств субъектов-нерезидентов применяются МСФО, или МСФО для малых и средних предприятий, или национальные стандарты финансовой отчетности в зависимости от их принадлежности к организациям публичного интереса, малому, среднему или крупному бизнесу. С 16 декабря 2020 года для филиалов банков-нерезидентов, страховых (перестраховочных) организаций-нерезидентов, страховых брокеров-нерезидентов Национальный Банк Республики Казахстан утверждает Правила представления отчетности по данным бухгалтерского учета. В Республике Таджикистан представительств субъектов-нерезидентов, являющимися организациями публичного интереса, обязательно применение МСФО, а иными представительств субъектов-нерезидентов возможно составление отчетности в соответствии с МСФО с освобождением от обязанности использования национальных правил (стандартов) бухгалтерского учета и отчетности. В Республике Узбекистан начиная с 1 января 2021 года обязательно применение МСФО для отдельных представительств субъектов – нерезидентов коммерческих организаций.

В Российской Федерации и Республике Узбекистан представительства субъектов-нерезидентов могут не вести бухгалтерского учета, в том числе не составлять отчетности, если они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном налоговым законодательством.

В государствах – участниках СНГ имеются отличия и в составе отчетности для представительств субъектов-нерезидентов.

В Азербайджанской Республике отчетность представительств субъектов-нерезидентов состоит из отчета о финансовом состоянии, отчета о прибылях и убытках, отчета о целевом использовании полученных средств.

В Республике Армения, Кыргызской Республике представительства субъектов-нерезидентов формируют отчетность в составе, предусмотренном МСФО или МСФО для малых и средних предприятий.

В Республике Беларусь отчетность представительств субъектов-нерезидентов состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств, примечаний к отчетности (если субъект-нерезидент является

коммерческой организацией) либо из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об использовании целевого финансирования, примечаний к отчетности (если субъект-нерезидент является некоммерческой организацией).

В Республике Казахстан отчетность представительств субъектов-нерезидентов, являющихся организациями публичного интереса, состоит из отчета о финансовом положении, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета о движении капитала, пояснительной записки. С 16 декабря 2020 года филиалы банков-нерезидентов, страховых (перестраховочных) организаций-нерезидентов, страховых брокеров-нерезидентов составляют отчет об активах и обязательствах, отчет о доходах и расходах и отчет о движении денежных средств по формам, утвержденным Национальным Банком Республики Казахстан.

В Республике Молдова представительства субъектов-нерезидентов составляют бухгалтерский баланс по упрощенной форме, отчет о доходах и расходах и пояснительную записку к финансовому отчету.

В Российской Федерации отчетность представительств субъектов-нерезидентов (в случае, если они ведут бухгалтерский учет по общим правилам, установленным в Российской Федерации) состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним (если субъект-нерезидент является коммерческой организацией) либо из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним (если субъект-нерезидент является некоммерческой организацией).

В Республике Таджикистан отчетность представительств субъектов-нерезидентов состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств и отчета о целевом использовании полученных средств (в определенных законодательством случаях).

В Республике Узбекистан состав отчетности постоянного учреждения определяется учетной политикой головной организации. При этом представительства субъектов-нерезидентов, являющиеся коммерческими организациями, обязаны представлять отчет о прибылях и убытках.

Пользователями отчетности представительств субъектов-нерезидентов являются широкий круг общественности: органы государственной власти, статистики, иностранные юридические лица, создавшие представительство (филиал), субъекты, предоставляющие займы и кредиты, и др.

В большинстве государств – участников СНГ (за исключением Республики Казахстан, Республики Молдова, Республики Узбекистан) представительства субъектов-нерезидентов обязаны представлять годовую отчетность в налоговые органы по месту нахождения (месту постановки на учет). В Российской Федерации отчетность представительств субъектов-нерезидентов (в случае, если они ведут бухгалтерский учет по общим правилам,

установленным в Российской Федерации) представляется в налоговые органы с целью формирования государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности. Свободный доступ к информации, содержащейся в указанном информационном ресурсе, обеспечивается всем заинтересованным лицам, в том числе государственным органам в рамках системы межведомственного электронного взаимодействия.

В Республике Казахстан представительства субъектов-нерезидентов, являющиеся организациями публичного интереса, обязаны представлять финансовую отчетность в депозитарий финансовой отчетности (электронная база с открытым доступом). С 16 декабря 2020 года филиалы банков-нерезидентов, страховых (перестраховочных) организаций-нерезидентов, страховых брокеров-нерезидентов должны представлять отчетность по данным бухгалтерского учета в Национальный Банк Республики Казахстан.

В государствах – участниках СНГ (за исключением Республики Армения) отчетность представительств субъектов-нерезидентов не подлежит обязательному аудиту.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основе анализа опыта нормативного регулирования бухгалтерского учета для представительств субъектов-нерезидентов в государствах – участниках СНГ можно сделать следующие выводы:

упрощения и особенности бухгалтерского учета существуют не во всех государствах – участниках СНГ (Азербайджанская Республика, Республика Молдова, Республика Узбекистан);

применение МСФО обязательно в отдельных государствах – участниках СНГ (в Республике Армения и Кыргызской Республике всеми представительскими субъектами-нерезидентами, в Республике Казахстан и Республике Таджикистан – представительскими субъектами-нерезидентами, относящимися к организациям публичного интереса);

ведение представительскими субъектами-нерезидентами учета доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в соответствии с налоговым законодательством вместо ведения бухгалтерского учета допустимо в Российской Федерации и Республике Узбекистан;

отчетность не подлежит обязательному аудиту в большинстве случаев.

В целях дальнейшего реформирования бухгалтерского учета в государствах – участниках СНГ, усиления взаимодействия в этой области Координационный совет продолжит обеспечивать содействие в решении актуальных задач развития национальных систем регулирования бухгалтерского учета на пространстве СНГ.

Таблица 1

**Особенности системы бухгалтерского учета и отчетности
для представительств субъектов-нерезидентов
в государствах – участниках СНГ**

Показатели	Азербайджан	Армения	Беларусь	Казахстан	Кыргызстан	Молдова	Россия	Таджикистан	Узбекистан
Органы регулирования	+ ²	+ ¹	+ ¹	+ ¹	—	+ ²	+ ²	+ ²	+ ³
Наличие отдельных правил (стандартов) бухгалтерского учета и отчетности, отличающихся от правил (стандартов) для других субъектов хозяйственной деятельности	+	—	—	—	—	+	—	—	—
Наличие особенностей применения общих правил (стандартов) бухгалтерского учета и отчетности	+	—	—	—	—	+	—	—	—
Наличие упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности	+	—	—	—	—	+	+	+	—
Участие общественных организаций в формировании правил (стандартов) бухгалтерского учета и отчетности	—	—	+	+	—	—	+	+	+

¹ Министерство финансов, Центральный (Национальный) банк.

² Министерство финансов.

³ Министерство финансов, Центральный банк, Государственный налоговый комитет (в части учета доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном налоговым законодательством).

Таблица 2

**Отдельные правила (стандарты) бухгалтерского учета и отчетности
для представительств субъектов-нерезидентов
в государствах – участниках СНГ**

Правила (стандарты)	Азербайджан	Армения	Беларусь	Казахстан	Кыргызстан	Молдова	Россия ¹	Таджикистан	Узбекистан
Существуют ли особенности формирования финансового результата и его включения в статьи бухгалтерского баланса	+	–	–	+ ²	–	+	–	–	–
Существуют ли счета по видам целевых поступлений и направлениям их использования	+	–	–	–	–	+	–	–	–
Существуют ли особенности структуры бухгалтерского баланса	+	–	–	+ ²	–	+	–	–	–
Существует ли обязанность представлять отчет о прибылях и убытках	+	+	+	+	+	+	+ ³	+	+ ³
Существует ли обязанность представлять отчет об изменениях капитала	–	+	+ ³	–	+	–	+	+	–
Существует ли обязанность представлять отчет о движении денежных средств	–	+	+ ³	+	+	–	+	+	–
Существует ли обязанность представлять отчет о целевом использовании полученных средств	+	–	+ ⁴	–	–	–	+ ⁴	+	–

¹ Информация представлена только для случаев, когда представительства субъектов-нерезидентов ведут бухгалтерский учет по общим правилам, установленным в Российской Федерации.

² Для филиалов банков, страховых (перестраховочных) организаций, страховых брокеров, являющихся субъектами – нерезидентами Республики Казахстан.

³ Для представительств субъектов-нерезидентов, являющихся коммерческими организациями.

⁴ Для представительств субъектов-нерезидентов, являющихся некоммерческими организациями.

Таблица 3

**Применение МСФО и МСФО для малых и средних
предприятий представительствами
субъектов-нерезидентов в государствах – участниках СНГ**

Показатели	Азербайджан	Армения	Беларусь	Казахстан	Кыргызстан	Молдова	Россия	Таджикистан	Узбекистан
Обязательно применение МСФО наряду с составлением бухгалтерской отчетности по национальным правилам (стандартам)	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Обязательно применение МСФО без применения национальных правил (стандартов)	—	+ ¹	—	+ ²	+	—	—	+ ²	+ ³
Возможно применение МСФО с освобождением от применения национальных правил (стандартов)	—	—	—	—	—	—	—	+	+
Обязательно применение МСФО для малых и средних предприятий наряду с составлением бухгалтерской отчетности по национальным правилам (стандартам)	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Обязательно применение МСФО для малых и средних предприятий без применения национальных правил (стандартов)	—	+ ⁴	—	—	+	—	—	—	—
Возможно применение МСФО для малых и средних предприятий с освобождением от применения национальных правил (стандартов)	—	—	—	—	—	—	—	—	—

¹ Для представительств субъектов-нерезидентов, являющихся крупными организациями и организациями публичного интереса.

² Для представительств субъектов-нерезидентов, являющихся организациями публичного интереса.

³ Для отдельных представительств субъектов – нерезидентов коммерческих организаций начиная с 1 января 2021 года.

⁴ Для представительств субъектов-нерезидентов, являющихся малыми и средними организациями.