

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Департамент регулирования бухгалтерского учета,
финансовой отчетности и аудиторской деятельности**

РЕКОМЕНДАЦИИ

**аудиторским организациям, индивидуальным
аудиторам, аудиторам по проведению аудита
годовой бухгалтерской отчетности организаций
за 2015 год**

(приложение к письму от 22 января 2016 г. № 07-04-09/2355)

Москва – 2016

В целях повышения качества аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, руководствуясь Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329, Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности обобщил практику применения законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности и бухгалтерском учете и рекомендует аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам при проведении аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2015 г. (далее – бухгалтерская отчетность) обратить внимание на следующее.¹

I. Влияние экономической ситуации

Сложившаяся в последние годы экономическая ситуация продолжает оказывать влияние на деятельность и бухгалтерскую отчетность аудируемых лиц, что, в свою очередь, не может не иметь последствий для организации и осуществления аудита указанной отчетности. Значительно возросли обычные аудиторские риски, а также возникли новые аудиторские риски. Данное обстоятельство должно быть принято во внимание на всех этапах организации и осуществления аудита бухгалтерской отчетности, в частности, при планировании аудита, рассмотрении аудитором ошибок и недобросовестных действий, анализе состояния внутреннего контроля, выполнении аудиторских процедур в отношении применимости допущения непрерывности деятельности и других аудиторских процедур по существу, взаимодействию с представителями собственников.

II. Осуществление аудиторских процедур

Применимые стандарты аудиторской деятельности

При проведении аудита бухгалтерской отчетности за 2015 г. необходимо руководствоваться следующими стандартами аудиторской деятельности:

¹ Настоящий документ подготовлен по результатам обобщения практики применения законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности и бухгалтерском учете, не является нормативным правовым актом и имеет исключительно информационный характер.

а) федеральными стандартами аудиторской деятельности, утвержденными приказами Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н, от 17 августа 2010 г. № 90н и от 16 августа 2011 г. № 99н;

б) федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями).

При проведении аудита консолидированной финансовой отчетности целесообразно руководствоваться также Рекомендациями по проведению аудита консолидированной финансовой отчетности, одобренными Советом по аудиторской деятельности 26 марта 2013 г. (протокол № 8, раздел IV).

Согласно рекомендации Совета по аудиторской деятельности от 20 декабря 2012 г. (протокол № 7, раздел III, пункт 3) по вопросам (этапам) планирования и осуществления аудиторских процедур, по которым федеральными стандартами аудиторской деятельности (федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности) не установлены конкретные требования, целесообразно руководствоваться соответствующими международными стандартами аудита.

При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности.

Соблюдение федеральных стандартов аудиторской деятельности

При проведении аудита бухгалтерской отчетности особое внимание должно быть обращено на:

1) обеспечение должного уровня планирования (ФПСАД № 3);
2) обоснованность величины аудиторской выборки и наличия соответствующей документации (ФПСАД № 16);

3) достаточность принимаемых мер по оценке рисков существенного искажения информации (ФПСАД № 8);

4) качество рабочей документации аудитора, в том числе обеспечение составления рабочих документов на русском языке, хранение документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе аудита, на территории Российской Федерации, формирование и хранение аудиторских файлов (ФПСАД № 2);

5) разработку и осуществление альтернативных аудиторских процедур при неполучении ответов на запрос о внешнем подтверждении; должное рассмотрение неурегулированных расхождений в данных аудируемого лица и данных внешнего подтверждения (ФПСАД № 18);

6) разработку и осуществление аудиторских процедур в отношении рассмотрения соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита, в том числе надлежащее документирование такого рассмотрения (ФСАД 6/2010);

7) достаточность принимаемых мер по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты (ФПСАД № 10);

8) необходимость модификации аудиторского мнения при наличии существенных искажений или в случае отсутствия у аудитора возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений (ФСАД 1/2010);

9) осуществление должного взаимодействия с руководством аудируемого лица и представителями собственника этого лица, в том числе сообщение им соответствующей информации, полученной по результатам аудита бухгалтерской отчетности (ФПСАД № 22).

Аудиторские процедуры в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

В соответствии с ФПСАД № 11 при выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица аудитор должен рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность этого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Данные факторы должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены в ходе планирования задания или выполнения следующих аудиторских процедур:

анализ и обсуждение с руководством аудируемого лица прогнозов в отношении движения финансовых потоков, доходов и др.;

анализ и обсуждение имеющейся последней по времени промежуточной бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

анализ условий получения и возврата займа и выявление нарушений условий возврата займа;

ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и комитетов с целью выявления в них упоминания о финансовых трудностях;

опрос юристов и других специалистов аудируемого лица с целью выявления информации, касающейся наличия судебных исков и правильности оценки руководством влияния этих исков на финансовое состояние аудируемого лица;

проверка наличия, правомерности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о начале или продолжении финансирования со стороны аффилированных и третьих лиц, а также оценка способности указанных лиц предоставить дополнительные средства;

изучение планов аудируемого лица, касающихся невыполненных

заказов его клиентов;

изучение условных фактов хозяйственной деятельности;

анализ событий после отчетной даты с целью определения того, оказывают ли такие события воздействие на способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность.

Аудитор не обязан разрабатывать процедуры (за исключением направления запроса аудируемому лицу) с целью проверки признаков наличия факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно и которые выходят за рамки периода как минимум в 12 месяцев со дня отчетной даты.

Меры по осуществлению внутреннего контроля качества проведения аудита

В соответствии с ФПСАД № 7 участники аудиторской группы:

а) должны выполнять процедуры контроля качества, применяемые к конкретному заданию по аудиту;

б) должны предоставлять аудиторской организации соответствующую информацию, чтобы обеспечить эффективное функционирование системы контроля качества в части соблюдения принципа независимости;

в) могут полагаться на установленные в аудиторской организации принципы и процедуры контроля качества.

Руководитель аудиторской группы несет ответственность за качество выполнения каждого задания по аудиту, которым он руководит, за распределение работ, надзор и выполнение задания по аудиту в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, а также за выдачу аудиторского заключения, соответствующего условиям задания.

До выдачи аудиторского заключения руководитель аудиторской группы должен проверить рабочие документы аудитора и обсудить работу с участниками аудиторской группы, чтобы убедиться в достаточности и надлежащем характере полученных аудиторских доказательств, подтверждающих сделанные выводы.

Руководитель аудиторской группы должен своевременно осуществлять надзор за ходом выполнения каждого этапа аудита. Данный надзор должен охватывать наиболее значимые суждения, особенно те, которые относятся к сложным или спорным вопросам, выявленным в ходе аудита, а также значимые риски и иные области, которые руководитель аудиторской группы сочтет важными. Руководитель аудиторской группы не должен проверять все рабочие документы аудитора, однако он должен документально оформить информацию о том, когда и какие рабочие документы были им проверены. Ответы на вопросы руководителя аудиторской группы, возникающие при осуществлении им указанного надзора, должны быть аргументированы.

Аудиторские процедуры в отношении информации о связанных сторонах

В соответствии с ФПСАД № 9 аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся выявления и раскрытия в бухгалтерской отчетности руководством аудируемого лица информации о связанных сторонах, а также существенного влияния операций между аудируемым лицом и связанной стороной на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица.

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную представителями собственника и руководством аудируемого лица в отношении всех известных им связанных сторон, а также выполнить следующие аудиторские процедуры:

а) изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет выявления известных связанных сторон;

б) изучить принятые аудируемым лицом меры по выявлению связанных сторон;

в) запросить у представителей собственника и должностных лиц аудируемого лица информацию об их связи с другими хозяйствующими субъектами;

г) изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;

д) изучить протоколы собраний акционеров и представителей собственников, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;

е) запросить других аудиторов, участвующих или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;

ж) изучить информацию, представляемую аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения каких-то существенных связанных сторон невысок, указанные процедуры следует модифицировать. Если применяемый порядок составления бухгалтерской отчетности предусматривает раскрытие информации о связанных сторонах, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие информации является достоверным и полным.

Если аудитор не получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о недостаточном раскрытии информации о них в бухгалтерской отчетности, то он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

**Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом Федерального закона
«О противодействии легализации (отмыванию) доходов,
полученных преступным путем, и финансированию терроризма»**

Исходя из положений ФСАД 6/2010 в ходе аудита бухгалтерской отчетности аудитор обязан учесть (рассмотреть) соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации, в том числе Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Рассмотрению, в частности, подлежит соблюдение аудируемым лицом установленных указанным Федеральным законом или в соответствии с ним требований в отношении идентификации клиентов, организации внутреннего контроля, фиксирования, хранения и представления информации.

Проведение соответствующих аудиторских процедур имеет особое значение при аудите бухгалтерской отчетности организаций, определенных статьей 5 указанного Федерального закона: кредитных организаций, профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций и лизинговых компаний, организаций, осуществляющих управление инвестиционными фондами или негосударственными пенсионными фондами, организаций, оказывающих посреднические услуги при осуществлении сделок купли-продажи недвижимого имущества, др.

Указанные аудиторские процедуры и результаты их осуществления должны быть документально оформлены.

При выявлении фактов несоблюдения аудируемым лицом требований, установленных указанным Федеральным законом, аудитор обязан предпринять меры, предусмотренные данным Федеральным законом, а также ФСАД 6/2010. В случае, когда законодательство Российской Федерации предусматривает обязанность аудитора проверить соответствие деятельности аудируемого лица требованиям определенного нормативного правового акта, аудитор должен включить в план аудита специальные тесты и сообщить информацию об обнаруженных фактах несоблюдения требований такого акта или своих подозрениях уполномоченному государственному органу. Например, информацию в отношении легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма.

Кроме того, согласно ФСАД 5/2010 при планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также при подготовке аудиторского заключения аудитор должен рассмотреть риск существенных искажений бухгалтерской отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий. В случае если аудитор выявил или подозревает недобросовестные действия, то он должен определить, обязан ли он сообщить о случае или подозрениях стороне, внешней по отношению к аудируемому лицу, в том числе уполномоченному

государственному органу. Например, информацию в отношении легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма.

При осуществлении процедур, связанных с исполнением Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», целесообразно руководствоваться письмом Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности от 2 октября 2013 г. № 07-02-05/40858 (размещено на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в рубрике «Аудиторская деятельность – Стандарты и правила аудита – Противодействие коррупции и легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»).

Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции

Согласно ФСАД 6/2010 в ходе аудита бухгалтерской отчетности аудитор обязан учесть (рассмотреть) соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации, в том числе законодательства о противодействии коррупции (включая подкуп иностранных должностных лиц). Кроме того, согласно ФСАД 5/2010 при планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также при подготовке аудиторского заключения аудитор должен рассмотреть риск существенных искажений бухгалтерской отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий.

Указанные аудиторские процедуры и результаты их осуществления должны быть документально оформлены.

При выявлении фактов несоблюдения аудируемым лицом требований, установленных законодательством о противодействии коррупции (в том числе подкупу иностранных должностных лиц), аудитор обязан предпринять меры, предусмотренные данным законодательством, а также ФСАД 6/2010. В случае, когда законодательство Российской Федерации предусматривает обязанность аудитора проверить соответствие деятельности аудируемого лица требованиям определенного нормативного правового акта, аудитор должен включить в план аудита специальные тесты и сообщить информацию об обнаруженных фактах несоблюдения требований такого акта или своих подозрениях уполномоченному государственному органу.

Кроме того, согласно ФСАД 5/2010 при планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также при подготовке аудиторского заключения аудитор должен рассмотреть риск существенных искажений бухгалтерской отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий. В случае если аудитор выявил или подозревает недобросовестные действия, то он должен определить, обязан

ли он сообщить о случае или подозрениях стороне, внешней по отношению к аудируемому лицу, в том числе уполномоченному государственному органу.

При осуществлении процедур, связанных с рассмотрением соблюдения аудируемым лицом требований, установленных законодательством о противодействии коррупции (в том числе подкупу иностранных должностных лиц), целесообразно руководствоваться Методическими указаниями по организации и осуществлению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами противодействия коррупции, одобренными Советом по аудиторской деятельности 23 сентября 2015 г. (протокол № 18), а также Примерными методическими рекомендациями аудиторским организациям и индивидуальным аудиторами по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок, размещенными на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в рубрике «Аудиторская деятельность – Стандарты и правила аудита – Противодействие коррупции и легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», и изданными в соответствии с ними соответствующими методическими документами саморегулируемых организаций аудиторов.

Составление аудиторского заключения

При составлении аудиторского заключения особое внимание должно быть обращено на:

- 1) соблюдение требований к составу элементов аудиторского заключения, установленных частью 2 статьи 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;
- 2) соблюдение требований к оформлению аудиторского заключения, установленных ФСАД 1/2010, 2/2010, 3/2010;
- 3) допустимость и обоснованность включения в аудиторское заключение информации, не предусмотренной установленными требованиями к форме и содержанию его.

В соответствии с решениями Совета по аудиторской деятельности от 24 марта 2015 г. (протокол № 16, раздел IX), от 23 сентября 2015 г. (протокол № 18, раздел VIII), от 17 декабря 2015 г. (протокол № 20, раздел VI) при подготовке аудиторских заключений о годовой бухгалтерской отчетности, годовой консолидированной финансовой отчетности, иной соответствующей отчетности целесообразно руководствоваться Сборником примерных форм аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, который размещен на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в рубрике «Аудиторская деятельность – Стандарты и правила аудита – Разъяснения и рекомендации».

Обязанность информирования государственных органов

В соответствии с пунктом 3¹ части 2 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших ей (ему) известными случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица, в том числе случаях подкупа иностранных должностных лиц, случаях иных нарушений законодательства Российской Федерации либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев.

Учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель обязаны:

а) рассмотреть данную информацию аудиторской организации, индивидуального аудитора;

б) в письменной форме проинформировать о результатах рассмотрения аудиторскую организацию, индивидуального аудитора не позднее 90 календарных дней со дня, следующего за днем получения указанной информации.

В случае если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению информации аудиторской организации, индивидуального аудитора, последние обязаны проинформировать об этом уполномоченные государственные органы (органы, относящиеся к системам МВД России, ФСБ России, Следственного комитета Российской Федерации, Прокуратуры Российской Федерации, Росфинмониторинга – в соответствии с их компетенцией, установленной законодательными и (или) иными нормативными правовыми актами Российской Федерации).

III. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности

Создание резерва сомнительных долгов по займам

В соответствии с ПБУ 19/02 в случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. В случае если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, организация создает резервы

сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением суммы резервов на финансовые результаты организации.

Учитывая это, если объект финансовых вложений представляет собой дебиторскую задолженность по предоставленному займу, то формой резервирования обесценения финансовых вложений в отношении такого актива является резерв сомнительных долгов. При учете этого резерва следует руководствоваться взаимосвязанными нормами указанных нормативных правовых актов.

Аналогично, в случае если нормативными правовыми актами установлены специальные требования к формированию резервов, связанных с обесценением финансовых вложений организации (например, Указания Банка России от 14 июля 2014 г. № 3321-У «О порядке формирования микрофинансовыми организациями резервов на возможные потери по займам»), такие резервы формируются с учетом указанных требований.

Отражение в бухгалтерском учете операций хеджирования финансовых рисков

Нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены конкретные способы ведения бухгалтерского учета операций хеджирования финансовых рисков.

Между тем в соответствии с пунктом 7 ПБУ 1/2008, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из указанного и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности.

В этой связи способы ведения бухгалтерского учета инструментов хеджирования финансовых рисков и связанных с такими инструментами фактов хозяйственной жизни целесообразно разрабатывать исходя из МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» или МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», введенных в действие для применения на территории Российской Федерации приказами Минфина России соответственно от 26 августа 2015 г. № 133н и от 28 декабря 2015 г. № 217н.

Признание расходов на выплату работникам организации премии по итогам работы за год

В соответствии с ПБУ 8/2010 обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения (далее – оценочное обязательство) может возникнуть, наряду с иными условиями, в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой

практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Учитывая это, в случае, когда в организации установлена система премирования работников, предусматривающая выплату премии в следующих за отчетным периодах при достижении соответствующих показателей (условий) в отчетном году, организация на основе оценки вероятности достижения таких показателей (условий) в отчетном году признает оценочное обязательство.

Определение степени завершенности работ, услуг, продукции с длительным циклом изготовления

Согласно ПБУ 9/99 организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом. Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

Нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены способы определения степени завершенности на отчетную дату продукции, услуг, работ, отличных от работ по договору строительного подряда.

Между тем в соответствии с пунктом 7 ПБУ 1/2008, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

В этой связи при признании в бухгалтерском учете выручки от выполнения конкретных работ, оказания конкретных услуг, продажи продукции по мере готовности способ определения степени завершенности работ, услуг, продукции на отчетную дату целесообразно разрабатывать исходя из ПБУ 2/2008 (в части способа определения степени завершенности работ по договору строительного подряда).

Раскрытие информации о финансовых вложениях, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Согласно пунктам 7 и 8 ПБУ 3/2006 на отчетную дату организацией должен производиться пересчет в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости ценных бумаг (за исключением акций), банковских вкладов по курсу, действующему на эту отчетную дату.

При раскрытии организацией информации о наличии и движении указанных финансовых вложений, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах изменение рублевого эквивалента выраженной в иностранной валюте первоначальной стоимости указанных финансовых вложений отражается в составе их первоначальной стоимости на конец периода (отчетную дату). Такие изменения не формируют накопленную корректировку стоимости указанных финансовых вложений.

Учет взноса организации в компенсационный фонд

В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Исходя из этого осуществляемые организацией отчисления (взносы) в компенсационные фонды, формируемые в соответствии с законодательством Российской Федерации и (или) правилами и стандартами саморегулируемых организаций, профессиональных объединений, союзов, ассоциаций, к полномочиям которых относится аккумулирование средств таких компенсационных фондов, в бухгалтерском учете признаются расходами.

Раскрытие информации об облигациях федерального займа с индексируемым номиналом

Условия эмиссии и обращения облигаций федерального займа с индексируемым номиналом установлены приказом Минфина России от 22 мая 2015 г. № 80н.

В соответствии с ПБУ 19/02 финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

При представлении аудитуемым лицом в бухгалтерской отчетности информации о корректировке оценки облигаций федерального займа с

индексируемым номиналом изменение их рыночной стоимости показывается общей суммой без разделения ее в зависимости от причин, в связи с которыми произошло изменение рыночной стоимости.

Учет наличия и движения отходов производства

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т.п.) учитываются на субсчете 10-6 «Прочие материалы» счета 10 «Материалы». Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденным приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н, стоимость отходов определяется организацией исходя из сложившихся цен на лом, утиль, ветошь и т.п. (т.е. по цене возможного использования или продажи). Стоимость учтенных отходов относится в уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство.

Изложенное следует иметь в виду при проверке информации о материально-производственных запасах аудируемого лица.

Отражение в бухгалтерском учете затрат на формирование страхового запаса активов

Нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены специальные правила отражения в бухгалтерском учете затрат на приобретение (создание), содержание отдельных видов активов, формирующих соответствующий страховой запас организации.

В случае если в связи с отраслевыми особенностями деятельности организация формирует страховой запас отдельных видов активов (например, оборудования, узлов и запасных частей, материалов), стоимость таких активов определяется организацией путем суммирования фактически произведенных затрат на покупку, изготовление в соответствии с ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 10/99.

Раскрытие аудируемым лицом информации о выданных независимых гарантиях

Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации независимые гарантии помимо банков или иных кредитных организаций могут выдаваться другими коммерческими организациями.

В соответствии с ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Учитывая это, в случае одновременного исполнения указанных условий коммерческая организация, выдавшая независимую гарантию (гаранта) по просьбе другого лица (принципала), признает в бухгалтерском учете оценочное обязательство. Величина такого оценочного обязательства должна отражать наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

В иных случаях гарант раскрывает в бухгалтерской отчетности условное обязательство.

Отражение в бухгалтерском учете сумм торгового сбора

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации торговый сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли.

Уплаченные (подлежащие уплате) организацией суммы торгового сбора, которые в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации о налогах и сборах уменьшают сумму налога на прибыль (авансового платежа), исчисленного по итогам налогового (отчетного) периода, относятся в бухгалтерском учете на расчеты с бюджетом по налогу на прибыль.

Информация о суммах уплаченного (подлежащего уплате) торгового сбора, принятого (подлежащего принятию) в счет уменьшения исчисленного по итогам налогового (отчетного) периода налога на прибыль, раскрывается в составе пояснений к показателю текущий налог на прибыль отчета о финансовых результатах или (в случае существенности) – отдельным показателем, детализирующим показатель текущего налога на прибыль.

В случае если согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах организация утратила право на уменьшение исчисленного за отчетные (налоговый) периоды налога на прибыль на сумму числящегося по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет по расчетам по налогу на прибыль) торгового сбора, указанная

сумма торгового сбора относится на финансовые результаты отчетного периода.

Отражение страховых взносов в государственные внебюджетные фонды в отчете о движении денежных средств

В соответствии с ПБУ 23/2011 в отчете о движении денежных средств отражаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов. Денежные потоки организации классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности организации.

Учитывая изложенное, при формировании отчета о движении денежных средств суммы страховых взносов в государственные внебюджетные фонды отражаются в указанном отчете в разделе «Денежные потоки от текущих операций» по группе статей «в связи с оплатой труда работников».

Раскрытие некоммерческой организацией информации о ее вкладах в другие организации

В соответствии с Федеральным законом «О некоммерческих организациях» участие некоммерческой организации в хозяйственных обществах и товариществах на вере в качестве вкладчика признается деятельностью, приносящей доход.

В соответствии с ПБУ 19/02 к финансовым вложениям, наряду с иными, относятся вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций.

Учитывая изложенное, средства целевого финансирования, использованные некоммерческой организацией для участия в хозяйственных обществах или товариществах на вере в качестве вкладчика, отражаются в бухгалтерском балансе по отдельной статье в группе статей «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества».

Раскрытие информации о движении денежных средств в отчетности некоммерческой организации

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, некоммерческим организациям разрешается не представлять отчет о движении денежных средств.

В случае когда составление и (или) представление, и (или) публикация отчета о движении денежных средств некоммерческой организацией предусмотрены законодательством Российской Федерации, а также когда некоммерческая организация добровольно приняла решение о представлении и (или) публикации такого отчета, информация о движении денежных средств раскрывается с учетом особенностей классификации денежных потоков некоммерческой организации применительно к правилам, установленным ПБУ 23/2011, а также применительно к структуре и составу показателей отчета о движении денежных средств, форма которого утверждена приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н.

Раскрытие федеральным государственным унитарным предприятием информации об имуществе, полученном в хозяйственное ведение сверх размера уставного фонда

Нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлен конкретный способ отражения в бухгалтерском учете государственного унитарного предприятия имущества, полученного им сверх размера уставного фонда.

Между тем в соответствии с пунктом 7 ПБУ 1/2008, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

В этой связи при оприходовании имущества, полученного федеральным государственным унитарным предприятием от собственника в хозяйственное ведение сверх размера уставного фонда, целесообразно исходить из порядка отражения в бухгалтерском учете суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость. Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций указанная сумма отражается по дебету счетов учета имущества и кредиту счета учета добавочного капитала. При выбытии указанных объектов сумма, учтенная в отношении этих объектов по кредиту счета учета добавочного капитала, переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации.

**Раскрытие федеральным государственным унитарным
предприятием информации об изъятии собственником имущества,
полученного сверх размера уставного фонда**

Нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлен конкретный способ отражения в бухгалтерском учете изъятия собственником у государственного унитарного предприятия имущества, полученного им сверх размера уставного фонда.

Между тем в соответствии с пунктом 7 ПБУ 1/2008, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

В этой связи при отражении в бухгалтерском учете изъятия собственником у государственного унитарного предприятия имущества, полученного им сверх размера уставного фонда, целесообразно исходить из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (в части отражения в бухгалтерском учете изъятия имущества с уменьшением величины уставного фонда, объявленного в учредительных документах). При этом следует также принимать во внимание ПБУ 10/99, согласно которому расходами организации не признается уменьшение вкладов по решению участников (собственников имущества).

Учитывая это, при изъятии собственником у государственного унитарного предприятия имущества, полученного им сверх размера уставного фонда, в бухгалтерском учете могут быть осуществлены записи по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет «Расчеты по выделенному имуществу») и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» на остаточную стоимость имущества с одновременным списанием остаточной стоимости имущества с дебета счета 83 «Добавочный капитал» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно стоимость полученных в хозяйственное ведение объектов имущества, отраженная при их принятии к бухгалтерскому учету на счете учета добавочного капитала, за минусом остаточной стоимости этого имущества переносится со счета учета добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли. Таким образом, у организации в связи с изъятием у нее

имущества, полученного сверх размера уставного фонда, расхода не возникает.

Хранение документов бухгалтерского учета

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»:

первичный учетный документ, регистр бухгалтерского учета составляются на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью;

первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года;

хранение документов бухгалтерского учета организуется руководителем экономического субъекта.

Согласно указанному Федеральному закону требования к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете устанавливаются в федеральных стандартах бухгалтерского учета. До утверждения федерального стандарта бухгалтерского учета, устанавливающего требования к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, для организации хранения документов бухгалтерского учета, в том числе первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, составленных в виде электронного документа, подписанного электронной подписью, применяются Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Минфина СССР от 29 июля 1983 г. № 105 (в части, не противоречащей соответствующим законодательным и иным нормативным правовым актам, изданным позднее), и Правила организации хранения, комплектования, учета и использования документов Архивного фонда Российской Федерации и других архивных документов в органах государственной власти, органах местного самоуправления и организациях, утвержденные приказом Минкультуры России от 31 марта 2015 г. № 526.

Составление консолидированной финансовой отчетности

Согласно части 1 статьи 3 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО.

Исходя из этого, при составлении консолидированной финансовой отчетности следует руководствоваться МСФО, в установленном порядке признанными для применения на территории Российской Федерации. При

решении отдельных вопросов составления консолидированной финансовой отчетности целесообразно также руководствоваться сложившейся практикой применения МСФО на территории Российской Федерации, обобщенной в документах Межведомственной рабочей группы по применению МСФО, образованной Минфином России (ОП1-2012, ОП2-2012, ОП3-2013, ОП4-2013, ОП5-2014, ОП6-2015, ОП7-2015). Указанные документы размещены на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в рубрике «Бухгалтерский учет и отчетность – Международные стандарты финансовой отчетности – Законодательство о МСФО – Межведомственная рабочая группа по применению МСФО».

IV. Отдельные вопросы составления годовой бухгалтерской отчетности кредитными организациями²

Подтверждение остатков по счетам клиентов - юридических лиц

Исходя из пункта 2.1.8 Указания Банка России от 4 сентября 2013 г. № 3054-У «О порядке составления кредитными организациями годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности» (с учетом изменений, внесенных Указаниями Банка России от 30 ноября 2014 г. № 3460-У), необходимость подтверждения остатков по счетам клиентов - юридических лиц до 31 января нового года установлена только в случае получения от них письменных возражений по совершенным операциям и остаткам средств на счетах (за исключением счетов по учету ссудной задолженности, счетов по учету обеспечения, по которым требование о получении подтверждения остатков выполняется, если это предусмотрено условиями соответствующего договора).

Классификация и оценка ценных бумаг

При проверке правильности отражения в бухгалтерской отчетности кредитной организации ценных бумаг следует иметь в виду, что Указанием Банка России от 18 декабря 2014 г. № 3498-У «О переклассификации ценных бумаг» установлен порядок переклассификации ценных бумаг. При этом пункт 1.7 Указания применялся до окончания первого полугодия 2015 г., то есть до 30 июня 2015 г. включительно. В этой связи кредитная организация должна была провести переоценку ценных бумаг, переклассифицированных в категорию «имеющиеся в наличии для продажи», в соответствии с требованиями пункта 5.3 Приложения 10 к Положению о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на

² Материалы для настоящего раздела Рекомендаций предоставлены Департаментом бухгалтерского учета и отчетности Банка России.

территории Российской Федерации, утвержденных Банком России 16 июля 2012 г. № 385-П (с учетом изменений, внесенных Указанием Банка России от 22 июня 2015 г. № 3685-У).

Признание (прекращение признания) ценных бумаг по операциям, совершаемым на возвратной основе

Согласно Положению о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, первоначальное признание (прекращение признания) ценных бумаг при приобретении (передаче) прав собственности на ценные бумаги по операциям, совершаемым на условиях срочности, возвратности и платности (операции, совершаемые на возвратной основе) может осуществляться только при соблюдении критериев перехода всех рисков и выгод (либо их значительной части), связанных с владением приобретенной (переданной) ценной бумагой. Соблюдение указанных критериев определяется кредитной организацией в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Отражение в бухгалтерском учете операций займа ценных бумаг

Положением о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, установлен порядок бухгалтерского учета кредитной организацией операций займа ценных бумаг. Согласно указанному порядку стороны договора займа ценных бумаг не вправе осуществлять их признание или прекращение признания на балансовых счетах.

Порядок должен применяться кредитной организацией ко всем договорам займа ценных бумаг, в том числе заключенным до 1 октября 2015 г.

Оценка вложений в ценные бумаги

В соответствии с главой 2 Приложения 10 к Положению о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, кредитная организация с момента первоначального признания и до момента прекращения признания оценивает (переоценивает) вложения в ценные бумаги по справедливой стоимости либо путем создания резервов на возможные потери.

При проверке отражения в бухгалтерской отчетности кредитной организации вложений в ценные бумаги следует обратить внимание на:

обоснованность выбора оценки актива по справедливой стоимости, а не путем создания резервов на возможные потери;

обоснованность стоимости инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, контролирующего участия в негосударственных пенсионных фондах, страховых организациях, лизинговых компаниях;

обоснованность подтверждения контроля над организациями, акции (доли) которых находятся в собственности кредитных организаций.

V. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности страховщиками³

Составление страховой медицинской организацией – правопреемником бухгалтерской отчетности при присоединении

Исходя из совокупности норм, установленных пунктами 23 и 48 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных приказом Минфина России от 20 мая 2003 г. № 44н, страховая медицинская организация, осуществляющая деятельность в сфере обязательного медицинского страхования, – правопреемник составляет Отчет страховой медицинской организации о целевом использовании средств обязательного медицинского страхования (форма № 6-омс) путем построчного суммирования показателей отчетов страховой медицинской организации о целевом использовании средств обязательного медицинского страхования (форма № 6-омс) присоединяющейся страховой медицинской организации и правопреемника.

Учет и раскрытие информации о задолженности по депо премий и процентам по ним

Согласно дополнениям и особенностям применения страховыми организациями Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным приказом Минфина России от 4 сентября 2001 г. № 69н, для обобщения информации о состоянии депонированных (недоперечисленных) перестраховщику страховых премий по договорам перестрахования применяется субсчет 78-6 «Расчеты по депо премий», для учета задолженности по начисленным процентам на депо премий - субсчета 78-3 «Расчеты по договорам, принятым в перестрахование» (для перестраховщика) и 78-4 «Расчеты по договорам, переданным в перестрахование» (для перестрахователя).

³ Материалы для настоящего раздела Рекомендаций предоставлены Департаментом сбора и обработки отчетности некредитных финансовых организаций Банка России.

Исходя из Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности страховщиков, утвержденной приказом Минфина России от 27 июля 2012 г. № 109н, при формировании показателей бухгалтерского баланса страховщика (форма № 1-страховщик):

перестраховщики отражают сумму депонированных (недоперечисленных) перестрахователями страховых премий по группе статей «Депозиты премий у перестрахователей», сумму задолженности перестрахователей по процентам на депозиты премий – по группе статей «Дебиторская задолженность» раздела I «Активы»;

перестрахователи отражают сумму задолженности по депозиты премий перед перестраховщиками по группе статей «Депозиты премий перестраховщиков», сумму задолженности перед перестраховщиками по процентам на депозиты премий – по группе статей «Кредиторская задолженность» раздела III «Обязательства».

В подразделе 8.6 «Прочие доходы и расходы» пояснений к бухгалтерскому балансу страховщика и отчету о финансовых результатах страховщика, оформляемых в табличной форме, раскрываются:

проценты, полученные (подлежащие получению) перестраховщиком по депонированным (недоперечисленным) перестрахователями страховым премиям по договорам перестрахования;

проценты, уплаченные (подлежащие уплате) перестраховщикам по депонированным (недоперечисленным) страховым премиям по договорам перестрахования.

Раскрытие информации об аквизиционных расходах страховщика

Согласно Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности страховщиков расходы, возникающие в процессе заключения договоров страхования и которые не были бы понесены страховщиком, если бы не имело место заключение договора страхования, являются аквизиционными расходами. Такие расходы отражаются в Отчете о финансовых результатах страховщика (форма № 2-страховщик) по статье «аквизиционные расходы» группы статей «Расходы по ведению страховых операций – нетто-перестрахование».

Учет страховыми медицинскими организациями целевых средств на отдельных банковских счетах в кредитных организациях

Согласно части 6 статьи 14 Федерального закона «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» (в редакции Федерального закона от 1 декабря 2014 г. № 418-ФЗ, вступившего в силу с 1 января 2015 г.) для осуществления операций с целевыми средствами страховые медицинские организации открывают отдельные банковские

счета в кредитных организациях, соответствующих требованиям, которые устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций для обобщения информации о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению, предназначен счет 55 «Специальные счета в банках».

VI. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности негосударственными пенсионными фондами⁴

Состав бухгалтерской отчетности акционерного пенсионного фонда

Исходя из совокупности норм Федерального закона «О бухгалтерском учете», приказов Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и от 10 января 2007 г. № 3н «Об особенностях бухгалтерской отчетности негосударственных пенсионных фондов» годовая бухгалтерская отчетность акционерного пенсионного фонда (негосударственного пенсионного фонда, преобразованного из некоммерческой организации в акционерное общество), состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в том числе отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях капитала, отчета о движении имущества, составляющего пенсионные резервы и пенсионные накопления негосударственного пенсионного фонда, и пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Раскрытие сравнительных данных в бухгалтерской отчетности акционерного пенсионного фонда

В связи с тем, что негосударственный пенсионный фонд, преобразованный в отчетном году из некоммерческой организации в акционерное общество, не имеет сопоставимых данных о структуре капитала за предшествующие реорганизации периоды, в отчете об изменениях капитала такого фонда сравнительные данные за предыдущий год не представляются.

⁴ Материалы для настоящего раздела Рекомендаций предоставлены Департаментом сбора и обработки отчетности некредитных финансовых организаций Банка России.