

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 2016 год**

(приложение к письму от 28 декабря 2016 г. № 07-04-09/78875)

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 2016 г. (далее – бухгалтерская отчетность) обратить внимание на следующее.¹

I. Осуществление аудиторских процедур

Применимые стандарты аудиторской деятельности

Исходя из Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при проведении аудита бухгалтерской отчетности за 2016 г. необходимо руководствоваться международными стандартами аудита (МСА), введенными в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н и от 9 ноября 2016 г. № 207н. Помимо МСА необходимо применять следующие документы, принятые Международной федерацией бухгалтеров и рекомендованные для применения на территории Российской Федерации Советом по аудиторской деятельности:

- а) Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита;
- б) Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность;
- в) Словарь терминов;
- г) Структура сборника стандартов, выпущенных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность;
- д) Предисловие к сборнику международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

¹ Настоящий документ подготовлен по результатам обобщения практики применения законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности и бухгалтерском учете (в том числе практики осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций Федеральным казначейством), не является нормативным правовым актом и имеет исключительно информационный характер.

Все названные документы опубликованы на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе «Аудиторская деятельность – Стандарты и правила аудита – Международные стандарты аудита».

В случае, если аудиторская организация (индивидуальный аудитор), руководствуясь пунктами 3 приказов Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н (в редакции приказа Минфина России от 30 ноября 2016 г. № 220н) и от 9 ноября 2016 г. № 207н, приняла решение проводить аудит бухгалтерской отчетности за 2016 г. по договору, заключенному до 1 января 2017 г., в соответствии с ранее действовавшими стандартами аудиторской деятельности, то она должна руководствоваться:

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 (далее - ФСАД);

б) федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (далее - ФПСАД).

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 ФСАД (ФПСАД) не установлены конкретные требования, целесообразно руководствоваться соответствующими МСА. Кроме этого, 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).

При проведении аудита бухгалтерской отчетности аудиторская организация (индивидуальный аудитор) самостоятельно определяют формы и методы проведения аудита на основе стандартов аудиторской деятельности.

Внутренний контроль качества проведения аудита

Согласно МСКК 1² аудиторская организация должна создать и поддерживать систему контроля качества, которая включает политику и процедуры, по каждому из следующих элементов.

1. Ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации:

а) нацеленность на создание благоприятных условий для развития такой корпоративной культуры, в рамках которой при выполнении заданий важнейшим является качество;

б) необходимость принятия на себя руководителем аудиторской

² Аналогичные требования предусмотрены ФПСАД 7.

организации ответственности за систему контроля качества в этой аудиторской организации;

в) нацеленность на то, что лица, на которых возложена ответственность за оперативное управление системой контроля качества аудиторской организации, обладали достаточным и надлежащим опытом и способностями, а также необходимыми полномочиями для выполнения этих обязанностей.

2. Соответствующие этические требования:

а) обеспечение разумной уверенности аудиторской организации в том, что она, ее сотрудники, и иные лица, на которых распространяются требования независимости, сохраняют независимость, когда это требуется соответствующими этическими требованиями;

б) обеспечение разумной уверенности аудиторской организации в том, что она уведомлена о нарушениях требований независимости, а также предоставление ей возможности принимать надлежащие меры для разрешения таких ситуаций.

3. Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий:

а) обеспечение разумной уверенности аудиторской организации в том, что она примет решение о продолжении отношений и выполнения задания только тогда, когда она компетентна в проведении конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, в состоянии выполнить соответствующие этические требования и провела анализ честности конкретного клиента и не обладает информацией, позволяющей сделать вывод о том, что он недостаточно честен;

б) рассмотрение обстоятельств, когда аудиторская организация получает информацию, которая, будь она доступна ранее, привела бы к отказу от данного задания.

4. Кадровые ресурсы:

а) обеспечение разумной уверенности аудиторской организации в том, что она располагает персоналом достаточной численности, имеющим соответствующую компетентность и обладающим квалификацией и приверженностью принципам этики;

б) возложение ответственности за каждое задание на руководителя задания;

в) назначение надлежащего персонала с необходимой компетентностью и способностями.

5. Выполнение задания:

а) обеспечение разумной уверенности аудиторской организации в том, что задания выполняются в соответствии со стандартами аудиторской деятельности и применимыми законодательными и нормативными требованиями и что аудиторская организация или руководитель аудиторского задания выпускают заключения, соответствующие

конкретным обстоятельствам;

б) обеспечение объективной оценки значимых суждений, выработанных аудиторской группой при выполнении задания и выводов, к которым пришла группа при формулировании заключения;

в) установление требований, в соответствии с которыми заключение по результатам задания не может датироваться более ранним днем, чем день завершения проверки качества выполнения этого задания; и др.

6. Мониторинг:

а) обеспечение разумной уверенности аудиторской организации в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно;

б) обеспечение разумной уверенности аудиторской организации в том, что она надлежащим образом рассматривает жалобы и заявления о том, что выполненная аудиторской организацией работа не соответствует стандартам аудиторской деятельности и применимым правовым и нормативным требованиям и заявления о несоблюдении требований системы контроля качества аудиторской организации.

Документирование аудита

Исходя из МСА 230³ аудиторская документация обеспечивает доказательства, обосновывающие сделанный аудитором вывод о достижении основных целей аудитора, а также доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с МСА и применимыми законодательными и нормативными требованиями. При этом аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения МСА и применимых законодательных и нормативных требований;

результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;

значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.

После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл и завершить административные процедуры окончательного формирования аудиторского файла.

В соответствии со статьей 13 Федерального закона «Об аудиторской

³ Аналогичные требования предусмотрены ФПСАД 2.

деятельности» аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) обязаны составлять документы на русском языке и обеспечивать хранение документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены, на территории Российской Федерации, в том числе размещать базы данных информации, в которых осуществляется сбор, запись, систематизация, накопление, хранение, уточнение (обновление, изменение), извлечение сведений и документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, на территории Российской Федерации.

Аудиторские процедуры в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

Согласно МСА 570⁴ аудитору необходимо:

получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении правомерности применения руководством аудируемого лица принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке бухгалтерской отчетности;

сделать на основании полученных аудиторских доказательств вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность.

На протяжении всего аудита аудитор должен внимательно относиться к аудиторским доказательствам, указывающим на то, что имеются события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность.

При проведении аудиторских процедур в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица аудитор:

устанавливает, провело ли руководство аудируемого лица предварительную оценку способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность;

рассматривает оценку, выполненную руководством аудируемого лица в отношении способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность;

выясняет, включает ли оценка руководства аудируемого лица всю значимую информацию, о которой аудитору стало известно в результате проведения аудита;

направляет руководству аудируемого лица запрос для выяснения, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях за пределами периода, охваченного выполненной руководством аудируемого лица оценкой,

⁴ Аналогичные требования предусмотрены ФПСАД 11.

которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность;

получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства для установления того, имеется ли существенная неопределенность в отношении событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность;

оценивает, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством аудируемого лица принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке бухгалтерской отчетности, и делает вывод относительно правомерности применения этого принципа;

на основе полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, имеется ли существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность.

Аудиторские процедуры в отношении информации о связанных сторонах

Согласно МСА 550⁵ в целях получения информации, необходимой для выявления рисков существенного искажения в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами аудитор:

направляет запросы руководству аудируемого лица и иным лицам в рамках аудируемого лица и проводит другие процедуры оценки рисков, которые будут сочтены целесообразными, для получения представления относительно средств контроля, при их наличии, разработанных руководством аудируемого лица для выявления, учета и раскрытия взаимоотношений и операций между связанными сторонами в соответствии с применимой концепцией подготовки бухгалтерской отчетности, получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей между связанными сторонами и получения согласия и одобрения значительных операций и договоренностей, осуществляемых за рамками обычной деятельности;

изучает отчетные материалы или документы на предмет наличия в них договоренностей или иной информации, которая может указывать на существование взаимоотношений или операций между связанными сторонами, ранее не выявленных или не раскрытых руководством аудируемого лица аудитору.

⁵ Аналогичные требования предусмотрены ФПСАД 9.

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

Согласно МСА 250⁶ в процессе получения понимания аудируемого лица и его окружения в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен получить общее понимание нормативно-правовой базы, применимой к аудируемому лицу и к отрасли или сектору экономики, в которых аудируемое лицо ведет деятельность, и того, каким образом аудируемое лицо соблюдает требования этой нормативно-правовой базы.

В связи с этим аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытий информации в бухгалтерской отчетности. Также аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

Аудитор должен запросить у руководства аудируемого лица и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что все известные случаи несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, в том числе Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», влияние которых должно учитываться при подготовке бухгалтерской отчетности, были раскрыты аудитору.

В случае, когда аудитору становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, в том числе Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», аудитор должен получить понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств, в которых оно имело место, и дополнительную информацию для оценки возможного влияния такого несоблюдения на бухгалтерскую отчетность. Когда аудитор подозревает, что может иметь место несоблюдение законов и нормативных актов, в том числе Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», он должен обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Если руководство аудируемого лица или, если уместно, лица, отвечающие за

⁶ Аналогичные требования предусмотрены ФСАД 6/2010.

корпоративное управление, не обеспечивают предоставление достаточной информации, подтверждающей факт соблюдения аудируемым лицом законов и нормативных актов и, по мнению аудитора, влияние несоблюдения, в котором он подозревает аудируемое лицо, может оказаться существенным для бухгалтерской отчетности, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи. При этом аудитор должен оценить последствия несоблюдения законов и нормативных актов в отношении прочих аспектов аудита, включая аудиторскую оценку риска и надежность письменных заявлений, и принять надлежащие меры.

Исходя из требований Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» аудируемые лица должны принимать меры, направленные на противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, в том числе связанные с идентификацией клиентов, организацией внутреннего контроля, фиксированием, хранением и представлением 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, управляющие компании инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, организаций, оказывающих посреднические услуги при осуществлении сделок купли-продажи недвижимого имущества, др.

Указанные аудиторские процедуры и результаты их осуществления должны быть документально оформлены. При этом в ходе сбора и документирования аудиторских доказательств по проведенным аудиторским процедурам, направленным на проверку соблюдения аудируемыми лицами указанного Федерального закона, необходимо обеспечить конфиденциальность информации о сообщении аудируемыми лицами установленных законодательством Российской Федерации сведений в Росфинмониторинг. Документируемая по результатам проведения соответствующих специальных тестов и аудиторских процедур информация должна быть обезличена, а также не должна содержать информацию ограниченного доступа по взаимодействию аудируемого лица с Росфинмониторингом (включая пароли от личных кабинетов, копии отчетов о направленной в Росфинмониторинг в соответствии с требованиями данного закона информации). При сборе и документировании аудиторских доказательств по проведенным аудиторским процедурам необходимо также обеспечить соблюдение прав субъектов персональных данных. В связи с чем в случае, если аудиторская документация содержит персональные данные, целесообразно либо

обезличивание указанной информации аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) (за исключением случаев, когда получено согласие субъектов персональных данных на соответствующую обработку либо документирование необезличенных данных прямо согласовано с аудируемым лицом) либо направление аудируемому лицу запросов о предоставлении обезличенной информации для целей документирования аудиторских процедур одновременно с предоставлением оригиналов документов с полным объемом сведений для ознакомления в целях подтверждения корректности предоставляемой обезличенной информации.

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

Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом Федерального закона «О противодействии коррупции»

В соответствии с МСА 250⁷ в процессе получения понимания аудируемого лица и его окружения в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен получить общее понимание нормативно-правовой базы, применимой к аудируемому лицу и к отрасли или сектору экономики, в которых оно ведет деятельность, и того, каким образом оно соблюдает требования этой нормативно-правовой базы.

В связи с этим аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытий информации в бухгалтерской отчетности. Также аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

Аудитор должен запросить у руководства аудируемого лица и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что все известные случаи несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, в том числе Федерального закона «О противодействии коррупции», влияние которых должно

⁷ Аналогичные требования предусмотрены ФСАД 6/2010.

учитываться при подготовке бухгалтерской отчетности, были раскрыты аудитору.

В случае, когда аудитору становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, в том числе Федерального закона «О противодействии коррупции», аудитор должен получить понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств, в которых оно имело место, и дополнительную информацию для оценки возможного влияния такого несоблюдения на бухгалтерскую отчетность. Когда аудитор подозревает, что может иметь место несоблюдение законов и нормативных актов, в том числе Федерального закона «О противодействии коррупции», он должен обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Если руководство аудируемого лица или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не обеспечивают предоставление достаточной информации, подтверждающей факт соблюдения аудируемым лицом законов и нормативных актов и, по мнению аудитора, влияние несоблюдения, в котором он подозревает аудируемое лицо, может оказаться существенным для бухгалтерской отчетности, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи. При этом аудитор должен оценить последствия несоблюдения законов и нормативных актов в отношении прочих аспектов аудита, включая аудиторскую оценку риска и надежность письменных заявлений, и принять надлежащие меры.

Кроме того, в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация (индивидуальный аудитор) обязана информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших известными ему случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев. В случае, если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению указанной информации аудиторской организации (индивидуального аудитора), последняя обязана проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы.

При осуществлении процедур, связанных с рассмотрением соблюдения аудируемым лицом требований, установленных Федеральным законом «О противодействии коррупции»:

а) 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), размещенными на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе «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;

б) обратить особое внимание на соблюдение аудируемыми лицами с государственным участием, являющимися субъектами Федеральных законов «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» и «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд», особого порядка осуществления закупочной деятельности. Для этого необходимо:

при рассмотрении соблюдения аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации рассматривать соблюдение аудируемыми лицами требований Федеральных законов «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» и «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» в соответствующих случаях (при аудите бухгалтерской отчетности организаций с прямым или косвенным участием Российской Федерации) с проведением специальных тестов по соблюдению применимого законодательства Российской Федерации о проведении закупочных (тендерных) процедур;

рассмотреть риск существенных искажений бухгалтерской отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий, и при выявлении или подозрении о совершении недобросовестных действий в данной области определить, обязан ли аудитор сообщить о случае или подозрениях стороне, внешней по отношению к аудируемому лицу, в том числе уполномоченному государственному органу.

Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом законодательства Российской Федерации, регулирующего вопросы противодействия подкупу иностранных должностных лиц

В соответствии с МСА 250⁸ в процессе получения понимания аудируемого лица и его окружения в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен получить общее понимание нормативно-правовой базы, применимой к аудируемому лицу и к отрасли или сектору экономики, в которых оно ведет деятельность, и того, каким образом оно соблюдает требования этой нормативно-правовой базы.

В связи с этим аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими

⁸ Аналогичные требования предусмотрены ФСАД 6/2010.

непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытий информации в бухгалтерской отчетности. Также аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения прочих законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

Аудитор должен запросить у руководства аудируемого лица и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что все известные случаи несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, в том числе требований законодательства, регулирующего вопросы противодействия подкупу иностранных должностных лиц, влияние которых должно учитываться при подготовке бухгалтерской отчетности, были раскрыты аудитору.

В случае, когда аудитору становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, в том числе требований законодательства, регулирующего вопросы противодействия подкупу иностранных должностных лиц, аудитор должен получить понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств, в которых оно имело место, и дополнительную информацию для оценки возможного влияния такого несоблюдения на бухгалтерскую отчетность. Когда аудитор подозревает, что может иметь место несоблюдение законов и нормативных актов, в том числе требований законодательства, регулирующего вопросы противодействия подкупу иностранных должностных лиц, он должен обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Если руководство аудируемого лица или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не обеспечивают предоставление достаточной информации, подтверждающей факт соблюдения аудируемым лицом законов и нормативных актов и, по мнению аудитора, влияние несоблюдения, в котором он подозревает аудируемое лицо, может оказаться существенным для бухгалтерской отчетности, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи. При этом аудитор должен оценить последствия несоблюдения законов и нормативных актов в отношении прочих аспектов аудита, включая аудиторскую оценку риска и надежность письменных заявлений, и принять надлежащие меры.

Кроме того, согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация (индивидуальный аудитор) обязана информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших известными ему случаях подкупа иностранных должностных лиц, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев. В случае, если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению указанной информации

аудиторской организации (индивидуального аудитора), последняя обязана проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы.

При осуществлении соответствующих процедур целесообразно руководствоваться Примерными методическими рекомендациями аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок, размещенными на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе «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.

Завершение аудита и события после отчетной даты

Согласно МСА 560⁹ при завершении аудита аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры, предназначенные для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих выявление всех событий, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения и которые требуют корректировки или раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Он выполняет эти требования таким образом, чтобы они охватывали период между отчетной датой и датой аудиторского заключения или ближайшей возможной датой. При этом не предполагается, что аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры в отношении вопросов, по которым были получены обоснованные выводы в результате ранее выполненных аудиторских процедур. Если в результате этих процедур аудитор выявит события, которые требуют корректировки или раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, он должен установить, отражено ли надлежащим образом в бухгалтерской отчетности каждое такое событие в соответствии с применимой концепцией подготовки бухгалтерской отчетности.

После выпуска бухгалтерской отчетности аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении этой бухгалтерской отчетности. Однако, если после выпуска бухгалтерской отчетности аудитору становится известно о факте, из-за которого он мог бы изменить аудиторское заключение, если бы этот факт был известен ему на дату данного заключения, аудитор обязан обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и, если уместно, с лицами, отвечающими

⁹ Аналогичные требования предусмотрены ФПСАД 10.

за корпоративное управление, установить, требуется ли внести соответствующие изменения в бухгалтерскую отчетность, и, если требуется, направить запрос о том, как руководство аудируемого лица намерено учесть этот вопрос при составлении бухгалтерской отчетности.

В случае, когда руководство аудируемого лица вносит изменения в бухгалтерскую отчетность, аудитор, как правило, должен:

выполнить в отношении внесенных изменений аудиторские процедуры, которые требуются при таких обстоятельствах;

проанализировать действия, предпринятые руководством аудируемого лица для информирования о сложившейся ситуации каждого, кто получил ранее выпущенную бухгалтерскую отчетность с аудиторским заключением;

при наличии обстоятельств, указанных в пункте 12 МСА 560, модифицировать аудиторское заключение или предоставить новое аудиторское заключение в соответствии с требованиями этого пункта.

Аудитор обязан включить в новое или измененное аудиторское заключение разделы «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» со ссылкой на пояснение в составе бухгалтерской отчетности, в котором более подробно изложены причины изменения ранее выпущенной бухгалтерской отчетности и внесения изменений в заключение, ранее предоставленное аудитором.

В случае, если руководство аудируемого лица не предпринимает необходимых действий для информирования о сложившейся ситуации каждого, кто получил ранее выпущенную бухгалтерскую отчетность, и не вносит изменений в бухгалтерскую отчетность при обстоятельствах, которые, по мнению аудитора, требуют внесения изменений, то аудитор должен уведомить руководство аудируемого лица и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление (за исключением случая, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, принимают участие в управлении организацией), о том, что аудитор примет меры, чтобы не допустить использования аудиторского заключения в будущем. Если, несмотря на такое уведомление, руководство аудируемого лица или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают указанных необходимых мер, аудитор обязан предпринять надлежащие действия для того, чтобы не допустить использования аудиторского заключения.

В случае пересмотра аудируемым лицом бухгалтерской отчетности в связи с выявленной существенной ошибкой в порядке, установленном ПБУ 22/2010, аудиторской организации (индивидуальному аудитору) необходимо осуществить определенные действия с учетом требований МСА 560 (ФПСАД № 10). При этом рекомендуется руководствоваться Разъяснением ППЗ 6-2016 «Порядок применения пунктов 14-18 ФПСАД № 10 «События после отчетной даты», одобренным Советом по аудиторской деятельности 24 марта 2016 г., протокол № 21 (размещено на официальном

Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в рубрике «Аудиторская деятельность – Стандарты и правила – Разъяснения и рекомендации»).

Составление аудиторского заключения

При составлении аудиторского заключения особое внимание должно быть обращено на:

соблюдение требований к составу элементов аудиторского заключения, установленных частью 2 статьи 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;

соблюдение требований к оформлению аудиторского заключения, установленных МСА 700 (пересмотренный), 701, 705 (пересмотренный), 706 (пересмотренный);

допустимость и обоснованность включения в аудиторское заключение информации, не предусмотренной установленными требованиями к форме и содержанию его.

При составлении аудиторского заключения необходимо ориентироваться на примеры аудиторских заключений, приведенные в МСА 700, МСА 705 и МСА 706. Кроме того, в соответствии с решением Совета по аудиторской деятельности целесообразно руководствоваться Сборником примерных форм аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленных в соответствии с Международными стандартами аудита, размещенным на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе «Аудиторская деятельность - Стандарты и правила аудита - Разъяснения и рекомендации».

В случае проведения аудита бухгалтерской отчетности за 2016 г. в соответствии с ФСАД (ФПСАД) согласно решениям Совета по аудиторской деятельности 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 разделе «Аудиторская деятельность - Стандарты и правила аудита - Разъяснения и рекомендации».

Выражение модифицированного мнения об отчетности, в том числе в связи с ненадлежащим раскрытием информации

Согласно МСА 705¹⁰ аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в случаях, когда:

¹⁰ Аналогичные требования установлены ФСАД 2/2010.

на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или

аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

1. Аудитор выражает мнение с оговоркой, когда он, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющими, или он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние на бухгалтерскую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

2. Аудитор выражает отрицательное мнение, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для бухгалтерской отчетности.

3. Аудитор отказывается от выражения мнения, когда он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на бухгалтерскую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим. Аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда в исключительно редких ситуациях, связанных с наличием многочисленных факторов неопределенности, он приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать мнение о бухгалтерской отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на бухгалтерскую отчетность.

В случае, если после принятия задания аудитору становится известно, что руководство аудируемого лица ввело ограничение объема аудита, которое, по мнению аудитора, с большой вероятностью приведет к необходимости выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения о бухгалтерской отчетности, аудитор должен обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой о снятии такого ограничения. Если руководство аудируемого лица отказывается снять это ограничение, аудитор должен сообщить об этом лицам, отвечающим за корпоративное управление, за исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве аудируемым лицом, и определить, имеется ли возможность выполнения альтернативных

процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Когда аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен определить последствия следующим образом:

а) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на бухгалтерскую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим, он должен выразить мнение с оговоркой, или

б) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на бухгалтерскую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным и всеобъемлющим настолько, что выражения мнения с оговоркой будет недостаточно для информирования о серьезности ситуации, то аудитор должен:

отказаться от проведения аудита, если это целесообразно и возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами. При этом он должен предварительно проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление организации, об обстоятельствах, связанных с выявленными в ходе аудита искажениями, которые могли бы привести к выражению модифицированного мнения;

если отказ от аудита до предоставления аудиторского заключения невозможен или практически неосуществим, то отказаться от выражения мнения о бухгалтерской отчетности.

Особенности аудита бухгалтерской отчетности кредитной организации¹¹

При проведении аудита бухгалтерской отчетности кредитной организации необходимо убедиться, что в деятельности такой организаций отсутствуют:

признаки проведения операций, имеющих схемный характер, в том числе искусственного регулирования расчета значений обязательных нормативов в целях их формального выполнения;

признаки обременения активов;

признаки формирования фиктивных доходов;

обстоятельства кредитования заемщиков, в отношении которых отсутствуют признаки реальной (полноценной) деятельности.

При проведении аудиторских процедур особое внимание необходимо уделить:

наличию повышенной концентрации рисков на бизнес собственников кредитной организации;

¹¹ Данный материал предоставлен Департаментом банковского надзора Банка России.

изучению факторов, которые обуславливают сомнения в допущении непрерывности деятельности кредитной организации;

процедурам проверки действующих в банке системы внутреннего аудита и системы внутреннего контроля;

процедурам по подтверждению остатков по статьям отчетности, которые отражаются по справедливой стоимости, в том числе хеджированию финансовых рисков; переоценки, учитываемой в капитале (основные средства, ценные бумаги); учета, классификации и оценки ценных бумаг, а также иных финансовых инструментов; классификации ссуд, ссудной задолженности и резервов по ним; остатков по текущим и срочным счетам клиентов.

Независимость аудиторской организации

Исходя из Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций при оказании аудиторских услуг аудиторская организация, аудитор должны быть независимы. Независимость аудиторской организации, аудитора заключается в отсутствии имущественной, родственной или иной зависимости аудиторской организации, аудитора от аудируемого лица, его учредителей (участников), руководителей и иных должностных лиц, а также других лиц (в случаях, предусмотренных федеральными законами).

Исходя из требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) обязаны обеспечить как непосредственно предотвращение, недопущение или снижение до приемлемого уровня угроз независимости и объективности, так и надлежащее документирование таких мер и действий. Отсутствие документации в отношении мер и действий, предпринятых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) по снижению угроз независимости, может быть расценено как непринятие таких мер и действий.

Предотвращение конфликта интересов

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта. Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации (индивидуального аудитора) может повлиять на мнение такой аудиторской организации (индивидуального аудитора) о

достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Исходя из требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) обязаны обеспечить как непосредственно предотвращение или недопущение конфликта интересов, так и надлежащее документирование мер и действий, предпринятых в этих целях. Отсутствие документации в отношении мер и действий, предпринятых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) по предотвращению или недопущению конфликта интересов, может быть расценено как непринятие таких мер и действий.

II. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности

Отражение в бухгалтерском учете экологического сбора

Исходя из Федерального закона «Об отходах производства и потребления» экологический сбор – неналоговый доход федерального бюджета, уплачиваемый производителями, импортерами товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств. Порядок взимания экологического сбора установлен Правилами взимания экологического сбора, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 8 октября 2015 г. № 1073.

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). Учитывая это, сумма экологического сбора, подлежащая уплате экономическим субъектом, в бухгалтерском учете признается расходом.

Исходя из порядка взимания экологического сбора и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, сумма экологического сбора, начисляемая по мере выпуска в обращение соответствующих товаров, отражается по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом учета расчетов с бюджетом.

В отчете о финансовых результатах сумма экологического сбора отражается в составе коммерческих расходов наряду с иными расходами на продажу.

Постоянное налоговое обязательство, связанное

с прибылью контролируемой иностранной компании

Согласно ПБУ 18/02 при формировании текущего налога на прибыль учитывается разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Указанная разница состоит из постоянных и временных разниц.

В соответствии с пунктом 2 статьи 25¹⁵ Налогового кодекса Российской Федерации прибыль контролируемой иностранной компании, определяемая в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, приравнивается к прибыли организации, полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом этой иностранной компании, и учитывается при определении налоговой базы по налогам у налогоплательщиков, признаваемых контролирующими лицами этой контролируемой иностранной компании в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Исходя из этого прибыль контролируемой иностранной компании, определяемая в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и приравниваемая к прибыли организации, полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом этой иностранной компании, является постоянной разницей. В отчете о финансовых результатах контролирующего лица в составе (в том числе) показателя «Текущий налог на прибыль» отражается постоянное налоговое обязательство, сформированное исходя из суммы налога на прибыль от прибыли, полученной контролируемой иностранной компанией. В случае существенности сумма такого постоянного налогового обязательства раскрывается обособленно от других постоянных налоговых обязательств.

Отражение в бухгалтерском учете платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами

Правила взимания платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, (далее - Плата) утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 14 июня 2013 г. № 504. Согласно пункту 2 статьи 362 Налогового кодекса Российской Федерации сумма транспортного налога, исчисленная по итогам налогового периода налогоплательщиками-организациями в отношении каждого транспортного средства, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированного в реестре,

уменьшается на сумму Платы, уплаченную в отношении такого транспортного средства в данном налоговом периоде.

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). Учитывая это, сумма Платы, подлежащая уплате экономическим субъектом, в бухгалтерском учете признается расходом.

Исходя из этого и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, начисленная сумма Платы отражается по дебету счетов учета затрат в корреспонденции со счетом учета расчетов с бюджетом. Фактически уплаченные суммы Платы учитываются по дебету счета учета расчетов с бюджетом.

Одновременно следует иметь в виду, что при отражении в бухгалтерском учете транспортного налога, причитающегося к уплате в бюджет по итогам налогового периода, в кредит счета учета расчетов с бюджетом относится сумма такого налога за вычетом фактически уплаченной в данном налоговом периоде суммы Платы.

Признание кредиторской задолженности перед бюджетом подлежащей списанию

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, суммы кредиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации.

При принятии организацией решения о списании сумм кредиторской задолженности по расчетам с бюджетом по налогам и сборам следует иметь в виду Общие требования к порядку принятия решений о признании безнадежной к взысканию задолженности по платежам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 2016 г. № 393, а также нормативные правовые акты, принятые федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими бюджетные полномочия главного администратора доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. В частности, определенные указанными нормативными правовыми актами основания для принятия решения о

признании безнадежной к взысканию задолженности по платежам в бюджет и документы, подтверждающие эти основания, и прочие требования.

Отражение в бухгалтерском учете поступлений от учредителей, акционеров, участников, собственников организации

В соответствии с ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Исходя из этого поступления денежных средств и иного имущества от учредителей, акционеров, участников, собственников организации в счет вкладов, взносов при формировании уставного фонда, в качестве безвозмездного финансирования, вкладов в имущество общества не признаются доходами организации¹².

Отражение акционерным обществом информации о вкладах в его имущество

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, вклад акционера в имущество акционерного общества, не изменяющий размеры и номинальную стоимость доли этого акционера в уставном капитале общества, отражается акционерным обществом по дебету счетов учета активов в корреспонденции с кредитом счета учета добавочного капитала.

Исходя из ПБУ 23/2011 денежные средства, полученные акционерным обществом от своих акционеров в счет вклада в его имущество, раскрываются в отчете о движении денежных средств в составе денежных потоков от финансовых операций независимо от того, изменяется ли в связи с этим размер и номинальная стоимость доли акционеров в уставном капитале общества.

Отражение в бухгалтерском учете изменения инвентарного объекта основных средств

В соответствии с ПБУ 6/01 единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и

¹² Для кредитных организаций см. Положения Банка России от 22 декабря 2014 г. № 446-П и от 16 июля 2012 г. № 385-П (с учетом изменений, внесенных Указаниями Банка России от 4 июня 2015 г. № 3659-У и от 22 декабря 2014 г. № 3501-У).

принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Изменение (разукрупнение, др.) инвентарного объекта основных средств, не влияющее на финансовое положение организации, финансовый результат ее деятельности и (или) движение денежных средств, на синтетических счетах бухгалтерского учета не отражается.

Учет выданных (полученных) авансов, выраженных в иностранной валюте и подлежащих возврату

Согласно пункту 7 ПБУ 3/2006 средства в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженных в иностранной валюте, пересчитываются в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Согласно пункту 9 указанного Положения для составления бухгалтерской отчетности средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету.

В случае возникновения у исполнителя в связи с неисполнением им условий договора обязанности возврата ранее полученных им авансов, предварительной оплаты, выраженных в иностранной валюте, указанные средства подлежат пересчету организацией, выдавшей эти авансы, осуществившей предварительную оплату, в соответствии с требованиями пункта 7 ПБУ 3/2006. Требования пункта 9 ПБУ 3/2006 к ним не применяются.

Разница, образовавшаяся в связи с пересчетом средств, ранее числившихся в качестве выданных авансов, предварительной оплаты, выраженным в иностранной валюте, отражается в бухгалтерском учете и раскрывается в бухгалтерской отчетности как курсовая разница. Данная разница включается в прочие доходы (прочие расходы) в том отчетном периоде, в котором у получателя аванса, предварительной оплаты возникла обязанность их возврата.

Признание доходов (расходов)

от продажи иностранной валюты

В соответствии с ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). 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).

Согласно ПБУ 23/2011 поступления денежных средств от валютно-обменных операций (за исключением потерь или выгод от операции) не являются денежными потоками организации.

Учитывая это, доходом (расходом) от продажи организацией иностранной валюты является сумма выгоды (потерь) от этой операции, рассчитываемая как разница между суммой денежных средств в рублях, полученных при продаже иностранной валюты, и рублевой оценкой этой валюты на дату операции.

Отражение в бухгалтерском учете оценочных обязательств в связи с предстоящей уплатой налоговых санкций

Согласно ПБУ 8/2010 обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения может возникнуть, наряду с иными основаниями, из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений и пр. (оценочное обязательство). Условия признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства определены в пункте 5 данного Положения.

При участии организации в судебном споре, по итогам которого вероятно выплата штрафа, пени, неустойки за нарушение налогового законодательства, в бухгалтерском учете признается соответствующая сумма оценочного обязательства.

Исходя из пункта 8 ПБУ 8/2010 величина признанного оценочного обязательства относится на тот вид расходов, на который относится сумма соответствующего налога. В случае если оценочное обязательство признано в связи с нарушением организацией порядка уплаты налога на прибыль, данное обязательство относится в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Раскрытие в отчете о финансовых результатах уплаченных (подлежащих уплате) налоговых санкций

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Учитывая это, а также взаимосвязанные положения ПБУ 4/99, ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, штрафы и пени, уплаченные налогоплательщиком (кроме налога на прибыль и иных аналогичных обязательных платежей) или подлежащие уплате, в отчете о финансовых результатах формируют прибыль (убыток) до налогообложения.

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций начисленные платежи по налогу на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций отражаются по дебету счета 99 «Прибыли и убытки». На этом счете отражаются также иные аналогичные обязательные платежи (единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог, др.), а также суммы причитающихся налоговых санкций по ним. Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи, а также суммы налоговых санкций по ним в отчете о финансовых результатах формируют чистую прибыль (убыток).

Представление пересмотренной бухгалтерской отчетности

Согласно ПБУ 22/2010 в случае исправления в установленном порядке существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти т.п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке, в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности. При этом пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется исходя из обычаев делового оборота в разумные сроки после внесения в нее

исправлений в соответствии с указанным Положением, если иное не определено соответствующими нормативными правовыми актами.

В случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности.

Отчетный год для преобразованной организации

Согласно пункту 5 статьи 58 Гражданского кодекса Российской Федерации при преобразовании юридического лица одной организационно-правовой формы в юридическое лицо другой организационно-правовой формы права и обязанности реорганизованного юридического лица в отношении других лиц не изменяются, за исключением прав и обязанностей в отношении учредителей (участников), изменение которых вызвано реорганизацией.

В связи с этим в случае преобразования юридического лица необходимость формирования таким лицом заключительной и вступительной бухгалтерской отчетности на дату преобразования отсутствует. Отчетный период для целей составления бухгалтерской отчетности этого лица не прерывается. Иначе, при составлении бухгалтерской отчетности юридическим лицом, преобразованным в течение отчетного года, отчетным годом является период с начала года, в котором было осуществлено преобразование, по 31 декабря этого года. Исходя из положений ПБУ 4/99 в бухгалтерской отчетности за указанный отчетный год по каждому числовому показателю приводятся сравнительные данные за предшествующий отчетный период (периоды).

Составление бухгалтерской отчетности организации, реорганизованной в форме присоединения

Согласно пункту 4 статьи 57 Гражданского кодекса Российской Федерации при реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица. Согласно пункту 2 статьи 58 при присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица.

С учетом положений разделов III и V Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных приказом Минфина России от

20 мая 2003 г. № 44н, при реорганизации в форме присоединения заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией на день, предшествующий дате внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении ее деятельности. Данные такой заключительной бухгалтерской отчетности суммируются с данными реорганизованной организации на день, предшествующий дате внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединяемой организации,

При этом суммирование числовых показателей отчетов о финансовых результатах, отчетов о движении денежных средств реорганизованной в форме присоединения организации и присоединяющейся организации за период с начала года, в котором было осуществлено присоединение, до даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации не производится. Числовые показатели отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств реорганизованной в форме присоединения организации с даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации отражают доходы и расходы, денежные потоки реорганизованной организации.

С учетом изложенного, показатели бухгалтерского баланса реорганизованной в форме присоединения организации на начало отчетного года, в котором осуществлена указанная реорганизация, а также сравнительные данные за предшествующий период (периоды) не изменяются (за исключением случаев, когда в связи с реорганизацией изменяется учетная политика реорганизованной организации).

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 (ОП 1-2012, ОП 2-2012, ОП 3-2013, ОП 4-2013, ОП 5-2014, ОП 6-2015, ОП 7-2015, ОП 8-2016, ОП 9-2016). 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».

III. Отдельные вопросы составления годовой бухгалтерской отчетности кредитными организациями¹³

При планировании и осуществлении аудиторских процедур в ходе аудита годовой бухгалтерской отчетности кредитных организаций необходимо обратить внимание на следующее:

1) в соответствии с Положением Банка России от 20 марта 2006 г. № 283-П (с учетом изменений, внесенных Указанием Банка России от 4 августа 2016 г. № 4099-У) ценные бумаги классифицируются в V категорию качества с формированием резерва в размере 100 % в случаях:

отсутствия документального подтверждения или наличия документального опровержения сведений о том, что ценные бумаги находятся на хранении, либо права кредитной организации на ценные бумаги учитываются держателем реестра, депозитарием или иностранной организацией, которая в соответствии с ее личным законом вправе осуществлять учет и переход прав на ценные бумаги;

отсутствия документального подтверждения или наличия документального опровержения держателем реестра, депозитарием или иностранной организацией, которая в соответствии с ее личным законом вправе осуществлять учет и переход прав на ценные бумаги, сведений о том, что кредитная организация является собственником ценных бумаг;

отсутствия документального подтверждения или наличия документального опровержения эмитентом своих обязательств по ценной бумаге;

2) в соответствии с Положением Банка России от 20 марта 2006 г. № 283-П (с учетом изменений, внесенных Указанием Банка России от 4 августа 2016 г. № 4099-У) средства на счетах, открытых в банках-нерезидентах, классифицируются в V категорию качества с формированием резерва в размере 100 % в случаях отсутствия документов, подтверждающих наличие денежных средств на счетах в банках-нерезидентах и (или) отсутствие обременения по ним, представленных банком-нерезидентом;

3) в соответствии с Положением Банка России от 20 марта 2006 г. № 283-П (с учетом изменений, внесенных Указанием Банка России от 3 декабря 2012 г. № 2922-У) кредитная организация должна создавать резерв

¹³ Материалы для настоящего раздела Рекомендаций предоставлены Департаментом банковского надзора совместно с Департаментом бухгалтерского учета и отчетности и Департаментом внутреннего аудита Банка России.

в размере 100 % в следующих случаях:

в случае отсутствия у кредитной организации в наличии денежных средств и (или) чеков в сумме отраженных на счетах бухгалтерского учета, и (или)

в случае если денежные средства, учитываемые на балансовом счете 20209, не приняты (не зачислены в кассу) получателем в течение трех календарных дней с момента отправки, и (или)

в случае отсутствия документов, подтверждающих принятие (зачисление) денежных средств и (или) чеков в кассу получателя;

4) в соответствии с Положениями Банка России от 26 марта 2004 г. № 254-П и от 20 марта 2006 г. № 283-П величина резервов на возможные потери по ссудам, по ссудной и приравненной к ней задолженности определяется кредитной организацией с учетом суммы (стоимости) обеспечения¹⁴;

5) в связи с вступлением в силу Положения Банка России от 28 декабря 2015 г. № 525-П (далее - Положение № 525-П) кредитная организация вправе осуществлять бухгалтерский учет хеджирования при выполнении условий, определенных для этого МСФО (IAS) 39.

В случае принятия кредитной организацией решения о применении (реализации) порядка бухгалтерского учета хеджирования к отношениям хеджирования, соответствующим МСФО (IAS) 39 и возникшим до вступления в силу Положения № 525-П, финансовые результаты от указанных отношений хеджирования кредитной организации отражаются в составе текущего финансового результата 2016 г. независимо от того, в каком периоде данные отношения хеджирования начались.

Порядок бухгалтерского учета операций хеджирования в кредитных организациях установлен Положением Банка России от 16 июля 2012 г. № 385-П (с учетом изменений, внесенных Указанием Банка России от 30 ноября 2015 г. № 3863-У);

6) Положением Банка России от 22 декабря 2014 г. № 448-П (с учетом изменений, внесенных Указанием Банка России от 16 июня 2016 г. № 4046-У) установлен порядок бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, недвижимости, временно неиспользуемой в основной деятельности, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено. Данный порядок распространяется на все перечисленные объекты, числящиеся на балансе кредитной организации по состоянию на 1 января 2016 г.;

7) с 1 января 2016 г. применяется Положение Банка России от 22

¹⁴ Следует обратить особое внимание на обоснованность определения справедливой стоимости залога.

декабря 2014 г. № 446-П, которым для кредитных организаций установлены принципы и порядок определения доходов и расходов, отражаемых в бухгалтерском учете на счетах учета финансового результата текущего года, и прочего совокупного дохода, отражаемого в бухгалтерском учете на счетах учета добавочного капитала, (за исключением эмиссионного дохода, безвозмездного финансирования, предоставленного кредитной организации акционерами, участниками, вкладов в имущество общества с ограниченной ответственностью) в течение отчетного года;

8) Положением Банка России от 22 декабря 2014 г. № 446-П для кредитных организаций установлен порядок отражения в отчете о финансовых результатах изменений статей прочего совокупного дохода в результате прироста стоимости основных средств и нематериальных активов, оцениваемых по переоцененной стоимости при переоценке; переоценки приобретенных ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи; изменения обязательств (требований) по выплате долгосрочных вознаграждений работникам по окончании трудовой деятельности при переоценке; изменения отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых отражается на счетах по учету добавочного капитала;

9) в соответствии с Положением Банка России от 22 декабря 2014 г. № 448-П расчетная ликвидационная стоимость, срок полезного использования и способ начисления амортизации объектов основных средств подлежат пересмотру кредитной организацией в конце каждого отчетного года;

10) в соответствии с Положением Банка России от 22 декабря 2014 г. № 448-П срок полезного использования и способ начисления амортизации нематериальных активов подлежат пересмотру кредитной организацией в конце каждого отчетного года;

11) в соответствии с Положением Банка России от 22 декабря 2014 г. № 448-П последующая оценка основных средств, относящихся к одной группе, и нематериальных активов, относящихся к одной группе, производится кредитной организацией либо по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, либо по переоцененной стоимости. При этом в случае оценки по переоцененной стоимости периодичность проведения переоценки определяется учетной политикой кредитной организации таким образом, чтобы переоцененная стоимость отражала справедливую стоимость на конец отчетного года;

12) в соответствии с Положением Банка России от 22 декабря 2014 г. № 448-П при последующей оценке основных средств и нематериальных активов по переоцененной стоимости результаты переоценки подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета не позднее последнего рабочего

дня отчетного года либо в соответствии с Указанием Банка России от 4 сентября 2013 г. № 3054-У в качестве корректирующих событий после отчетной даты, но не позднее последнего рабочего дня первого квартала года, следующего за отчетным годом;

13) в соответствии с Положением Банка России от 22 декабря 2014 г. № 448-П объекты основных средств и нематериальных активов (независимо от выбранного кредитной организацией способа последующей оценки) подлежат проверке на обесценение на конец каждого отчетного года, а также при наступлении событий, существенно влияющих на их стоимость. Убытки от обесценения объектов подлежат признанию на момент их выявления;

14) с 1 января 2016 г. применяется порядок бухгалтерского учета вознаграждений работникам кредитных организаций, установленный Положением Банка России от 15 апреля 2015 г. № 465-П;

15) в соответствии с Положением Банка России от 15 апреля 2015 г. № 465-П, вступившим в силу с 1 января 2016 г., к краткосрочным вознаграждениям работникам кредитных организаций относятся, среди прочего, премии, в том числе премии (вознаграждения) по итогам работы за год. При этом обязательства по выплате премий, в том числе премий (вознаграждений) по итогам работы за год, подлежат признанию, если:

у кредитной организации существует обязанность по выплате премии, в том числе премии (вознаграждения) по итогам работы за год, исходя из требований локальных нормативных актов и иных внутренних документов, условий трудовых и (или) коллективных договоров;

величина обязательства по выплате премии, в том числе премии (вознаграждения) по итогам работы за год, может быть надежно определена.

Порядок учета данных операций установлен Положением Банка России от 16 июля 2012 г. № 385-П (с учетом изменений, внесенных Указанием Банка России от 15 апреля 2015 г. № 3623-У);

16) Указаниями Банка России от 21 октября 2015 г. № 3827-У внесены изменения в Указания Банка России от 4 сентября 2013 г. № 3054-У. В частности, с 1 января 2016 г. изменен порядок отражения на счетах бухгалтерского учета дивидендов (прибыли, распределенной между участниками). Согласно Положению Банка России от 16 июля 2012 года № 385-П (с учетом изменений, внесенных Указаниями Банка России от 4 июня 2015 г. № 3659-У) учет начисленных промежуточных дивидендов и дивидендов, начисленных по решению годового собрания акционеров (участников) (прибыли, распределенной между участниками), ведется на балансовом счете № 11101 «Дивиденды (распределение части прибыли между участниками)».