

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 2018 год**

(приложение к письму от 21 января 2019 г. № 07-04-09/2654)

Москва – 2019

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 2018 г. (далее – бухгалтерская отчетность) обратить внимание на следующее.¹

I. Осуществление аудиторских процедур²

Применимые стандарты аудиторской деятельности

Исходя из Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при проведении аудита бухгалтерской отчетности за 2018 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.

² Настоящий раздел Рекомендаций подготовлен с использованием материалов, предоставленных Казначейством России.

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

Кроме того, Совет по аудиторской деятельности рекомендовал до введения в действие на территории Российской Федерации:

а) международных стандартов аудита ISA 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», ISA 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», ISA 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности», ISA 810 (пересмотренный) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»³, принятых Международной федерацией бухгалтеров, при осуществлении процедур в ходе аудита отчетности, составленной в соответствии с концепцией отчетности специального назначения, отдельных отчетов, элементов, групп статей или статей бухгалтерской отчетности, а также при выполнении заданий по предоставлению заключения об обобщенной бухгалтерской отчетности руководствоваться соответственно указанными международными стандартами аудита по вопросам, по которым международными стандартами аудита МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специальных назначений», МСА 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности», МСА 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности», введенными в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 9 ноября 2016 г. № 207н, соответствующие требования не установлены либо установлены в объеме (по характеру), меньшем, чем предусмотрено соответственно международными стандартами аудита ISA 250 (пересмотренный), ISA 800 (пересмотренный), ISA 805 (пересмотренный), ISA 810 (пересмотренный);

б) документа, содержащего международные стандарты аудита «Согласующиеся поправки к отдельным МСА», принятого Международной федерацией бухгалтеров⁴, при осуществлении процедур в ходе аудита бухгалтерской отчетности учитывать положения данного документа по

³ ISA 250 (revised) «Consideration of law and regulations on an audit of financial statements», ISA 800 (revised) «Special considerations-audits of financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks», ISA 805 (revised) «Special considerations-audits of single financial statements and specific elements, accounts or items of a financial statement», ISA 810 (revised) «Engagements to report on summary financial statements». Официальный Интернет-сайт Международной федерации бухгалтеров www.ifac.org.

⁴ Сборник международных стандартов аудита 2016-2017 гг. Официальный Интернет-сайт Международной федерации бухгалтеров www.ifac.org.

вопросам, по которым международными стандартами аудита, введенными в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н и от 9 ноября 2016 г. № 207н, соответствующие требования не установлены либо установлены в объеме (по характеру), меньшем, чем предусмотрено международными стандартами аудита в редакции данного документа.

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

Соблюдение стандартов аудиторской деятельности

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

- 1) выполнение аудиторских процедур аудитором либо контроль со стороны аудитора за выполнением аудиторских процедур работниками аудиторской организации (МСКК 1, МСА 220);
- 2) качество рабочей документации аудитора, в том числе формирование и хранение аудиторских файлов (МСА 230);
- 3) рассмотрение соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита (МСА 250);
- 4) оценку рисков существенного искажения информации (МСА 315, МСА 330);
- 5) изучение информации о связанных сторонах (МСА 550);
- 6) рассмотрение в ходе аудита сопоставимых данных в бухгалтерской отчетности (МСА 710);
- 7) исполнение требований в отношении рассмотрения недобросовестных действий (МСА 240);
- 8) выявление и оценку событий, возникших после отчетной даты (МСА 240, МСА 560);
- 9) выполнение аудиторских процедур в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица (МСА 570);
- 10) выполнение альтернативных аудиторских процедур при неполучении ответов на запрос о внешнем подтверждении; должное рассмотрение неурегулированных расхождений в данных аудируемого лица и данных внешнего подтверждения (МСА 505);
- 11) наличие заявлений и разъяснений аудируемого лица в аудиторских файлах (МСА 580).

Внутренний контроль качества работы

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация (индивидуальный аудитор) обязана установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы.

Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы и требования к его организации установлены МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, которые требуют для соответствующих заданий проводить проверку качества выполнения задания, обеспечивающую объективную оценку значимых суждений, выработанных аудиторской группой при выполнении задания и выводов, к которым пришла группа при формулировании заключения. Согласно МСКК 1 такие политика и процедуры должны:

1) требовать проведения проверки качества выполнения задания при аудите бухгалтерской отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;

2) устанавливать критерии, по которым должны оцениваться все остальные аудиторские и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов, а также прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг, определяющие необходимость проводить проверку качества выполнения задания; требовать проведения проверки качества выполнения задания для всех проверок, соответствующих данным критериям. К критериям оценки остальных заданий могут относиться, например: характер конкретного задания; выявление необычных обстоятельств или рисков по заданию или классу заданий; наличие нормативного требования проведения проверки качества выполнения задания.

В аудиторской организации необходимо внедрить политику и процедуры, определяющие характер, сроки и объем проверки качества выполнения задания. При этом заключение по результатам задания не может быть датировано более ранним днем, чем день завершения проверки качества выполнения данного задания.

Проверка качества выполнения задания должна включать:

1) обсуждение значимых вопросов с руководителем аудита;

2) обзор бухгалтерской отчетности или иной проверяемой информации и предлагаемого заключения;

3) выборочную проверку аудиторской документации в отношении значимых суждений, принятых аудиторской группой, и сделанных ею выводов;

4) оценку сделанных при составлении заключения выводов и анализа того, является ли предлагаемое заключение надлежащим.

Объем проверки качества выполнения задания может зависеть также от уровня сложности аудита, от того, является ли аудируемое лицо организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, а также от риска того, что может быть выпущено заключение, не являющееся надлежащим в конкретных обстоятельствах. При этом проведение проверки

качества выполнения задания не снимает ответственность с руководителя задания.

При проверке качества выполнения задания в отношении аудита бухгалтерской отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, рассматриваются также:

1) оценка аудиторской группой независимости аудиторской организации в отношении конкретного аудита;

2) наличие или отсутствие в ходе выполнения задания надлежащих консультаций по вопросам, вызвавшим расхождение во мнениях, или по иным сложным или спорным вопросам, а также выводы, сделанные по результатам этих консультаций;

3) оценка того, отражает ли выбранная для обзора документация выполненную работу в отношении значимых суждений, а также подтверждает ли она сделанные выводы.

Перечень дополнительных вопросов для возможного рассмотрения в ходе проверки качества выполнения задания организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, включает:

1) значительные риски, выявленные в ходе выполнения задания, а также меры, принимаемые в ответ на эти риски;

2) выработанные суждения, особенно в отношении существенности и значительных рисков;

3) значимость и соотношение исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения задания;

4) вопросы, о которых следует сообщить руководству аудируемого лица и лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также, если это применимо, иным лицам, таким как регулирующие органы.

В зависимости от обстоятельств приведенные вопросы могут рассматриваться в ходе контроля качества аудита и обзорных проверок бухгалтерской отчетности прочих аудируемых лиц, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Политика и процедуры документирования проверки качества выполнения задания, принятые в аудиторской организации, должны быть направлены на получение документального подтверждения того, что:

1) выполнены все процедуры, требуемые политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания;

2) проверка качества выполнения задания была завершена на дату заключения или до этой даты;

3) лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания, не известно ни о каких неразрешенных вопросах, которые дали бы ему основания полагать, что значимые суждения, сделанные аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла, оказались ненадлежащими.

Назначение лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания

В соответствии с МСКК 1 при назначении лиц, осуществляющих проверку качества выполнения задания, необходимо учитывать ряд обстоятельств (критериев), которые должны быть определены политикой аудиторской организации. К таким критериям относятся:

1) установление уровня профессиональной квалификации, необходимой для того, чтобы выступать в этом качестве, включая соответствующий опыт и полномочия;

2) определение степени, до которой лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, может консультировать по вопросам данного задания без ущерба для собственной объективности.

При этом решение вопроса о том, какой уровень профессиональной компетентности, опыта и полномочий считать достаточным и надлежащим, зависит от обстоятельств каждого конкретного задания.

Консультации с лицом, осуществляющим проверку контроля качества выполнения задания, могут проводиться руководителем задания в ходе выполнения задания. Когда характер и объем таких консультаций становятся значительными, объективность лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, может оказаться под угрозой. В таком случае для выполнения функций лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, либо лица, оказывающего консультации, назначается другой сотрудник самого аудируемого лица организации или стороннее лицо надлежащей квалификации.

Для поддержания объективности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, аудиторской организацией должны быть внедрены соответствующие политика и процедуры, которые должны предусматривать, что лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания:

- 1) не назначается руководителем задания (если это возможно);
- 2) не принимает участие в выполнении задания в период осуществления контроля качества выполнения задания;
- 3) не принимает решений за аудиторскую группу;
- 4) не подвергается иному влиянию, которое могло бы поставить под угрозу его объективность.

В небольших аудиторских организациях может оказаться практически неосуществимым, чтобы руководитель аудиторского задания не участвовал в выборе лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания. В таком случае для проверки качества выполнения задания могут привлекаться на договорной основе сторонние лица надлежащей квалификации, удовлетворяющие требованиям, предъявляемым МСКК 1.

Согласно МСКК 1 политика и процедуры аудиторской организации должны предусматривать возможность замены лица, осуществляющего

проверку качества выполнения задания, в случаях, когда способность этого лица объективно выполнять проверку может оказаться под угрозой.

Аудиторские процедуры в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

Согласно МСА 570 «Непрерывность деятельности» 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;

выпустить заключение в соответствии с МСА 570.

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, охватывая тот же период, в отношении которого руководство выполнило свою оценку в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки бухгалтерской отчетности или в соответствии с законом или нормативных актом, если они предусматривают более длительный период;

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, 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.

С этой целью аудитор может, в частности направить руководству аудируемого лица запрос о проведении им оценки способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность; рассмотреть планы руководства аудируемого лица относительно будущих действий в связи с его оценкой способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность и провести анализ вероятности того, что в результате реализации этих планов ситуация улучшится, а также анализ реализуемости таких планов; провести оценку надежности исходных данных, полученных для подготовки прогноза, и выявить факты, надлежащим образом подтверждающие предпосылки, лежащие в основе прогноза (в случае если аудируемое лицо подготовило прогноз движения денежных средств, и анализ данного прогноза является значительным фактором при рассмотрении будущего результата событий или условий в рамках оценки планов руководства аудируемого лица относительно его будущих действий); определить наличие дополнительных фактов или информации, о которых стало известно после даты проведения оценки руководством аудируемого лица; направить запрос руководству аудируемого лица с целью получения письменных заявлений его и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении планируемых ими будущих действий реализуемости таких планов;

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. Существенная неопределенность имеет место в случае, если масштабы потенциального воздействия данных событий или условий и вероятность их возникновения таковы, что, согласно суждению аудитора, необходимо раскрыть соответствующую информацию о характере и последствиях данной неопределенности:

а) для достоверного представления бухгалтерской отчетности (в случае применения концепции достоверного представления бухгалтерской отчетности);

б) для того, чтобы бухгалтерская отчетность не вводила пользователей в заблуждение (в случае применения концепции соответствия).

Если бухгалтерская отчетность аудируемого лица подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, но согласно суждению аудитора, его применение неправомерно, аудитор должен выразить отрицательное мнение.

В случае если были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица

продолжать непрерывно свою деятельность, но на основе полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу об отсутствии существенной неопределенности, он должен оценить, адекватно ли раскрыта в бухгалтерской отчетности информация об этих условиях или событиях. В зависимости от результатов указанной оценки аудитор должен:

выразить немодифицированное мнение и в аудиторское заключение включить отдельный раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», если информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в бухгалтерской отчетности;

выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», если информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в бухгалтерской отчетности.

Рассмотрение рисков легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма

В соответствии с МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» аудитор должен выполнить процедуры оценки рисков для того, чтобы создать основу для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности и на уровне предпосылок. Цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне бухгалтерской отчетности и на уровне предпосылок, посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, таким образом обеспечивая основу для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения.

Выполняя процедуры, предусмотренные МСА 315 (пересмотренный), аудитор должен рассмотреть, среди прочего, риски легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, финансирования терроризма (далее – риски ОД/ФТ) и финансирования распространения оружия массового поражения. Под рисками ОД/ФТ понимается возможность нанесения ущерба аудируемому лицу, финансовой системе и экономике в целом путем совершения сделок и операций в целях ОД/ФТ. При рассмотрении рисков ОД/ФТ аудитор должен исходить, в частности, из отраслевой специфики аудируемого лица, специфики сектора экономики, в котором осуществляет свою деятельность аудируемое лицо, имеющихся типологий ОД/ФТ, имеющихся у аудитора аудиторских доказательств. При этом необходимо использовать:

1) Методические рекомендации по рассмотрению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при оказании аудиторских услуг рисков легализации (отмывания) доходов, полученных преступным

путем, и финансирования терроризма (информационное письмо Росфинмониторинга от 23 ноября 2018 г. № 56). В них приведен перечень рисков ОД/ФТ, которые аудитор должен принять во внимание при оказании аудиторских услуг. Методические рекомендации размещены на официальных Интернет-сайтах Росфинмониторинга www.fedsfm.ru и Минфина России www.minfin.ru;

2) результаты национальной оценки рисков ОД/ФТ (далее – НОР), которые содержат ключевые риски, угрозы и уязвимости, характерные для Российской Федерации. Эти результаты изложены в публичных версиях Отчета о национальной оценке рисков легализации (отмывания) преступных доходов и Отчета о национальной оценке рисков финансирования терроризма, размещенных на официальном Интернет-сайте Росфинмониторинга www.fedsfm.ru.

Методическими рекомендациями определены следующие группы рисков ОД/ФТ:

1) страновые риски – связаны со странами и отдельными географическими территориями регистрации и (или) деятельности аудируемого лица;

2) клиентские риски – связаны с деятельностью аудируемого лица и его контрагентов;

3) операционные риски – связаны с конкретными продуктами, услугами, операциями, каналами поставок аудируемого лица.

Перечень приведенных в Методических рекомендациях рисков ОД/ФТ не является исчерпывающим и может изменяться аудиторами. Критерии и признаки необычных сделок установлены также Рекомендациями по разработке критериев выявления и определению признаков необычных сделок, утвержденными приказом Росфинмониторинга от 8 мая 2008 г. № 103.

Результаты НОР могут быть использованы в процессе получения аудитором понимания аудируемого лица и его окружения, в частности, для выявления и оценки соответствующих рисков и планирования ответных действий на выявленные и оцененные риски. При изучении деятельности аудируемого лица целесообразно обратить особое внимание на описанные в результатах НОР угрозы в кредитно-финансовой и бюджетной сфере, включая угрозы недобросовестных действий в области налоговых правоотношений, а также возможность совершения руководством аудируемого лица или его собственниками недобросовестных действий коррупционной направленности.

Основные уязвимые места и риски ОД/ФТ, описанные в результатах НОР, целесообразно использовать в качестве индикаторов для определения областей повышенного аудиторского риска при планировании аудита и идентификации рисков, которые требуют особого внимания.

В процессе получения понимания деятельности аудируемого лица и его системы внутреннего контроля необходимо оценить, насколько риски, описанные в результатах НОР, присущи деятельности аудируемого лица, и

выделить значительные виды операций и области, в которых возможно появления рисков ОД/ФТ. В процессе выявления рисков ОД/ФТ, оценки их значительности и вероятности возникновения следует учитывать их группировку в результатах НОР, а риски ОД/ФТ, включенные в группы высокого, повышенного и умеренного риска в результатах НОР, - относить к ключевым областям аудита. При разработке и выполнении аудиторских процедур в ответ на выявленные риски ОД/ФТ целесообразно принимать во внимание меры по минимизации этих рисков, описанные в результатах НОР.

При осуществлении процедур, связанных с рассмотрением аудитором исполнения аудируемым лицом Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» целесообразно руководствоваться также 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»).

Уведомление Росфинмониторинга о подозрительных сделках

В соответствии с пунктами 2 и 2.1 статьи 7.1 Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и пунктом 3.1 части 2 статьи 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация (индивидуальный аудитор) обязана уведомлять Росфинмониторинг о возникновении любых оснований полагать, что сделки или финансовые операции аудируемого лица могли или могут быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма. Данное требование распространяется на аудиторские организации (индивидуальных аудиторов) при проведении ими аудита и оказании иных аудиторских услуг⁵.

Для принятия решения об уведомлении Росфинмониторинга аудитор рассматривает риски ОД/ФТ. Рассмотрение этих рисков позволяет аудитору сформировать профессиональное суждение о том, совершаются ли сделки и операции аудируемого лица в целях ОД/ФТ. На основании сформированного профессионального суждения аудитор принимает решение об уведомлении Росфинмониторинга о соответствующих сделках и операциях.

⁵ Указанное требование действует также в случаях, когда аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) готовят или осуществляют от имени или по поручению своего клиента следующие операции: сделки с недвижимым имуществом; управление денежными средствами, ценными бумагами или иным имуществом клиента; управление банковскими счетами или счетами ценных бумаг; привлечение денежных средств для создания организаций, обеспечения их деятельности или управления ими; создание организаций, обеспечение их деятельности или управление ими, а также куплю-продажу организаций.

Такое уведомление осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», и в соответствии с Положением о порядке передачи информации в Федеральную службу по финансовому мониторингу адвокатами, нотариусами, лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических или бухгалтерских услуг, а также аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при оказании аудиторских услуг, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 16 февраля 2005 г. № 82.

Исходя из Федеральных законов «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация (индивидуальный аудитор) не должна информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о своих подозрениях. Факт уведомления Росфинмониторинга не подлежит разглашению.

Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом Федерального закона «О противодействии коррупции»

В соответствии с МСА 250 в процессе получения понимания аудируемого лица и его окружения в соответствии с МСА 315 (пересмотренный) 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 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», целесообразно руководствоваться Методическими указаниями по организации и осуществлению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами противодействия коррупции, одобренными Советом по аудиторской деятельности 6 июня 2017 г. и 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.

Кроме того, при осуществлении процедур, связанных с рассмотрением соблюдения аудируемым лицом требований, установленных Федеральным законом «О противодействии коррупции», необходимо обратить особое внимание на:

а) соблюдение лицами, замещающими должности в государственных корпорациях, государственных компаниях, публично-правовых компаниях, фондах и иных организациях, созданных Российской Федерацией на основании федеральных законов, назначение на которые и освобождение от которых осуществляются Президентом Российской Федерации или Правительством Российской Федерации, запрета открывать и иметь счета (вклады), хранить наличные денежные средства и ценности в иностранных банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, владеть и (или) пользоваться иностранными финансовыми инструментами;

б) принятие мер лицами, замещающими должности финансового уполномоченного, руководителя службы обеспечения деятельности финансового уполномоченного, в государственных корпорациях, публично-правовых компаниях, иных организациях создаваемых Российской Федерацией на основании федеральных законов, по предотвращению и урегулированию конфликта интересов, а также уведомлению нанимателя об обращении к ним каких-либо лиц в целях склонения к совершению коррупционных правонарушений;

в) 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 250 в процессе получения понимания аудируемого лица и его окружения в соответствии с МСА 315 (пересмотренный) 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 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 Методическими рекомендациями аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок, одобренными Советом по аудиторской деятельности 6 июня 2017 г. и 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.

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) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»;

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

При составлении аудиторского заключения необходимо ориентироваться также на примеры аудиторских заключений, приведенные в

МСА 700 (пересмотренный), 705 (пересмотренный) и 706 (пересмотренный). 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».

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.

В 2018 г. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций дополнены новыми разделами «Длительное взаимодействие персонала аудита с аудируемым лицом (включая вопросы ротации руководителей заданий по аудиту)» и «Длительное взаимодействие персонала с клиентом по заданию, обеспечивающему уверенность».

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.

Деловая (профессиональная) репутация аудиторской организации, аудитора

Одним из требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» к аудиторским организациям и аудиторам является безупречная деловая (профессиональная) репутация.

Согласно Разъяснению Совета по аудиторской деятельности от 27 июня 2018 г.:

безупречная деловая репутация аудиторской организации – положительная оценка участниками гражданского оборота, включая саморегулируемые организации аудиторов, деловых качеств, делового поведения и деятельности аудиторской организации, ее органов, владельцев, аффилированных лиц, дочерних и зависимых организаций;

безупречная деловая (профессиональная) репутация аудитора – положительная оценка участниками гражданского оборота, включая саморегулируемые организации аудиторов, деловых и профессиональных качеств аудитора, его делового поведения.

При оценке деловой (профессиональной) репутации аудиторской организации, аудитора саморегулируемая организация аудиторов исходит из того, что аудиторская организация, аудитор имеют безупречную деловую (профессиональную) репутацию, если отсутствуют свидетельства обратного. Примеры свидетельств того, что деловая (профессиональная) репутация аудиторской организации, аудитора может оказаться небезупречной, приведены в приложениях к указанному Разъяснению.

Разъяснение смысла понятий деловой (профессиональной) репутации в сфере аудиторской деятельности размещены на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе «Аудиторская деятельность - Стандарты и правила аудита - Разъяснения и рекомендации».

Хранение документов, образующихся в ходе аудиторской деятельности

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» при оказании аудиторских услуг аудиторская организация (индивидуальный аудитор) обязана обеспечивать хранение документов

(копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, на территории Российской Федерации, в том числе размещать базы данных информации, в которых осуществляются 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. Указанные документы должны храниться в течение не менее 5 лет после года, в котором они были получены и (или) составлены. Документы (копии документов), полученные и (или) составленные при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг должны храниться не менее 3 лет после отчетного года.

При определении способа хранения документов необходимо учитывать следующее:

1) при использовании для хранения документов в электронном виде услуг сторонней организации аудиторская организация (индивидуальный аудитор) должна получить от такой организации подтверждение соблюдения требований, установленных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», МСА 230 «Аудиторская документация», МСКК 1;

2) в случае использования аудиторской организацией, являющейся членом международной сети аудиторских организаций, единого хранилища данных, либо использования сетевых ресурсов в качестве службы резервного копирования, сетевые политики и процедуры по хранению документации должны соответствовать требованиям, установленным Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», МСА 230, МСКК 1.

Уведомление Казначейства России о начале обслуживания общественно значимой организации

Исходя из части 2 статьи 10.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации в случае заключения первого договора на проведение обязательного аудита бухгалтерской отчетности общественно значимой организации⁶ в текущем календарном году в течение 20 рабочих дней, следующих за датой его заключения, однократно должны уведомлять об этом Казначейство России. Порядок и форма уведомления утверждены приказом Минфина России от 8 февраля 2018 г. № 20н. Подробная информация по данному вопросу размещена на официальном Интернет-сайте Казначейства России www.roskazna.ru в разделе «Контроль - Внешний контроль качества работы аудиторских организаций - Уведомление о начале оказания услуг по проведению обязательного аудита».

В уведомлении, направляемом в Казначейство России, должны быть указаны все сведения, предусмотренные утвержденной формой. В случае выявления ошибки в уведомлении, направленном в Казначейство России,

⁶ Организации, указанные в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

необходимо представить корректирующее уведомление, указав в нем причину корректировки.

В случае заключения договора на проведение ежегодного обязательного аудита бухгалтерской отчетности общественно значимой организации на период, превышающий один календарный год (отчетный период), аудиторская организация должна ежегодно уведомлять Казначейство России о начале оказания таких услуг.

В соответствии с пунктом 5 части 6 статьи 20 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в случае нарушения требования об уведомлении Казначейства России к аудиторской организации может быть применена мера воздействия в виде исключения сведений о ней из реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов.

II. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности

Определение состава показателей бухгалтерской отчетности

Состав показателей бухгалтерской отчетности организации установлен ПБУ 4/99 и приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». При этом согласно приказу Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о целевом использовании средств, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств.

Кроме того, в соответствии с ПБУ 4/99 если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил этого ПБУ организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Проценты по займам на реконструкцию, модернизацию основных средств

В соответствии с ПБУ 15/2008 расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива⁷. При этом под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам

⁷ Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, могут признавать все расходы по займам прочими расходами.

относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Согласно ПБУ 6/01 затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

Исходя из этого, проценты по займам, полученным организацией на цели модернизации, реконструкции объектов основных средств, формируют затраты на модернизацию, реконструкцию, которые увеличивают первоначальную стоимость основных средств.

Отражение величины обесценения нематериальных активов

В соответствии с ПБУ 14/2007 нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО. Порядок проверки нематериальных активов на обесценение и учета изменения стоимости нематериальных активов вследствие их обесценения определен МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»⁸ (далее – МСФО (IAS) 36).

В соответствии с МСФО (IAS) 36 балансовая стоимость - это стоимость, по которой учитывается актив после вычета начисленных амортизационных отчислений (амортизации) и начисленных убытков от обесценения. Согласно ПБУ 4/99 бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин.

Учитывая изложенное, в случаях проведения организацией проверки нематериальных активов на обесценение изменение их стоимости вследствие обесценения не изменяет оценку, по которой нематериальные активы были признаны в бухгалтерском учете. Величина накопленного убытка от обесценения актива, наряду с начисленной амортизацией по нему, рассматривается в качестве регулирующей величины. Нематериальный актив отражается в бухгалтерском балансе по стоимости за вычетом величины начисленной амортизации по нему и накопленных убытков от его обесценения. Информация о величине накопленных убытков от обесценения нематериального актива раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

⁸ Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н; поправки к нему введены в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России от 27 июня 2016 г. № 98н и от 4 июня 2018 г. № 125н.

Признание дебиторской задолженности сомнительной

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской 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 сумм резервов на финансовые результаты организации. Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Дебиторская задолженность организации, не являющаяся следствием исполнения договора (например, дебиторская задолженность по выплате дивидендов), может признаваться организацией сомнительной применительно к тому, как в соответствии с указанным Положением признается сомнительной дебиторская задолженность, сроки которой установлены договором.

Увеличение оценочного обязательства при росте его приведенной стоимости

Исходя из ПБУ 8/2010 величина признаваемого оценочного обязательства в зависимости от его характера относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива. При этом оценочное обязательство, предполагаемый срок исполнения которого превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, оценивается в бухгалтерском учете путем дисконтирования его величины (по приведенной стоимости).

Обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством. Определенное по результатам такой проверки увеличение оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации.

Признание выручки от оказания услуг

Согласно ПБУ 9/99 выручка от оказания услуг признается в бухгалтерском учете при наличии условий, определенных пунктом 12 этого ПБУ. Одним из таких условий является факт оказания услуги. Учитывая это, для признания выручки от оказания услуг должен быть оформлен первичный учетный документ, который подтверждает факт оказания услуги и соответствует установленным Федеральным законом «О бухгалтерском

учете» требованиям. При этом ни Гражданский кодекс Российской Федерации о договорах возмездного оказания услуг, ни законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете не содержат требований составлять акт приема-передачи, оформляющий факт оказания услуги.

Исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/2008 выбор вида и формы первичного учетного документа, которым оформляется факт хозяйственной жизни, осуществляется организацией самостоятельно. Этот выбор зависит от характера оформляемого факта хозяйственной жизни, конкретных обстоятельств, в которых он совершается, установленного экономическим субъектом документооборота, распределения ответственности между работниками экономического субъекта. При этом первичный учетный документ должен содержать обязательные реквизиты, определенные Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

В связи с изложенным не усматриваются какие-либо препятствия для использования в целях бухгалтерского учета полученного либо составленного организацией документа (счет/инвойс, др.) в качестве первичного учетного документа, оформляющего имевший место факт хозяйственной жизни (факт оказания услуги), при условии, что такой документ содержит обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Выручка в случае получения компенсации из бюджета в связи с государственным регулированием тарифов

В соответствии с ПБУ 9/99 выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности (с учетом положений пункта 3 ПБУ 9/99).

Учитывая изложенное, в случае когда договором оказания услуг предусмотрено получение организацией, непосредственно оказывающей услуги, сумм компенсации за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации в связи с государственным регулированием тарифов на эти услуги, выручка от оказания таких услуг признается в величине, равной сумме полученной (подлежащей получению) платы согласно установленному тарифу и сумме соответствующей компенсации в связи с государственным регулированием тарифов, предусмотренной договором.

Пересчет в рубли стоимости активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации

В соответствии с ПБУ 3/2006 пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Банком России, действующему на отчетную дату. При

этом порядок пересчета стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли, предусмотренный пунктом 7 ПБУ 3/2006, распространен также на вложения во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.), материально-производственные запасы, средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты и другие активы, не перечисленные в пункте 7 ПБУ 3/2006.

Учитывая изложенное, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности стоимость используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации активов и обязательств, ранее определенная на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой эти активы и обязательства были приняты к бухгалтерскому учету, подлежит пересчету по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Банком России, действующему на отчетную дату.

В соответствии с ПБУ 3/2006 разница, возникающая в результате указанного пересчета, подлежит зачислению в добавочный капитал организации.

Раскрытие данных о доходах и расходах некоммерческой организации

Исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» годовая бухгалтерская отчетность некоммерческой организации состоит, как правило, из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним. Отчет о финансовых результатах не определен в качестве отдельного бухгалтерского отчета некоммерческих организаций.

Вместе с тем данные о доходах и расходах некоммерческой организации могут быть значимыми для оценки финансового результата деятельности некоммерческой организации заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. В этой связи с учетом существенности таких данных некоммерческая организация должна раскрывать их. Исходя из ПБУ 4/99 и приказа Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н допустимы следующие способы раскрытия этих данных:

1) непосредственно в отчете о целевом использовании средств. Форма отчета о целевом использовании средств утверждена приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. При этом исходя из этого приказа некоммерческая организация вправе самостоятельно определять детализацию показателей по статьям данного отчета;

2) в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств. При этом согласно приказу Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н информация о доходах и расходах раскрывается применительно к составу показателей отчета о финансовых результатах.

Досрочное применение правил ФСБУ

Нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету могут предусматривать возможность добровольного применения организацией утвержденных правил бухгалтерского учета до наступления срока их обязательного применения. Такая возможность установлена, например, ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденным приказом Минфина России от 16 октября 2018 г. № 208н.

Решение о досрочном применении правил бухгалтерского учета может быть принято организацией лишь в случае, когда возможность досрочного применения правил предусмотрена соответствующим нормативным правовым актом. При этом согласно части 7 статьи 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Исходя из ПБУ 1/2008 организация, воспользовавшаяся такой возможностью, должна раскрыть в бухгалтерской отчетности данный факт.

Раскрытие информации о применении ФСБУ с учетом МСФО

В соответствии с ПБУ 1/2008 организация, которая раскрывает составленную в соответствии с МСФО консолидированную финансовую отчетность (финансовую отчетность организации, не создающей группу), вправе при формировании учетной политики руководствоваться ФСБУ с учетом требований МСФО. В частности, такая организация вправе не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный ФСБУ, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО.

Организация, воспользовавшаяся указанным правом и не применяющая какой-либо способ ведения бухгалтерского учета, установленный ФСБУ, согласно ПБУ 1/2008 должна раскрыть в бухгалтерской отчетности соответствующую информацию. В отношении каждого непримененного способа ведения бухгалтерского учета, установленного ФСБУ, организация должна:

описать такой способ;

раскрыть требование МСФО, к несоответствию которому учетной политики организации приводит применение данного способа;

описать, каким образом это требование будет нарушено в случае применения способа ведения бухгалтерского учета, установленного ФСБУ.

При раскрытии указанной информации необходимо руководствоваться общим правилом ПБУ 1/2008, согласно которому организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее

деятельности и (или) движения денежных средств. При этом ПБУ 1/2008 не требует приводить значения показателей бухгалтерской отчетности организации, которые были изменены в связи с неприменением способа ведения бухгалтерского учета, установленного ФСБУ.

Формирование учетной политики дочерними обществами

Согласно части 14 статьи 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. При этом исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» стандарты экономического субъекта, имеющего дочерние общества, не должны создавать препятствия осуществлению дочерними обществами своей деятельности.

Исходя из ПБУ 1/2008 экономический субъект, являющийся основным обществом и раскрывающий составленную в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) консолидированную финансовую отчетность (финансовую отчетность организации, не создающей группу), вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета (далее – ФСБУ)⁹ с учетом требований МСФО, в частности, не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный ФСБУ (когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики основного общества требованиям МСФО).

В этом случае данный экономический субъект вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению дочерними обществами, руководствуясь ФСБУ с учетом требований МСФО. Однако дочерние общества применяют положения стандартов основного общества, предусматривающие соблюдение требований МСФО, в случае если на такие дочерние общества распространяется действие абзаца второго пункта 7 Положения.

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 введенными в действие на территории Российской Федерации. При решении отдельных вопросов составления консолидированной финансовой отчетности целесообразно также руководствоваться сложившейся практикой

⁹ В соответствии с частью 1.1 статьи 30 Федерального закона «О бухгалтерском учете» Положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином России в период с 1 октября 1998 г. до дня вступления в силу указанного закона, признаются для целей этого Федерального закона ФСБУ.

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, ОП 10–2017, ОП 11–2017, ОП 12–2018). 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 бухгалтерской отчетности кредитными организациями¹⁰

Изменение состава годовой бухгалтерской отчетности

Указанием Банка России от 6 декабря 2017 г. № 4637-У (далее - Указание Банка России № 4637-У) внесены изменения в Указание Банка России от 24 ноября 2016 г. № 4212-У «О перечне, формах и порядке составления и представления форм отчетности кредитных организаций в Центральный банк Российской Федерации». В состав годовой бухгалтерской отчетности кредитных организаций дополнительно включена форма отчетности 0409810 «Отчет об изменениях в капитале кредитной организации (публикуемая форма)».

Кроме того, форма отчетности 0409808 переименована в «Отчет об уровне достаточности капитала для покрытия рисков (публикуемая форма)».

Погашение убытка отчетного года

Главой 4 Указания Банка России от 4 сентября 2013 г. № 3054-У «О порядке составления кредитными организациями годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности» определен порядок отражения в бухгалтерском учете операций реформации баланса, совершаемых по итогам годового собрания акционеров (участников).

При принятии годовым собранием акционеров (участников) решения о погашении убытка отчетного года, отраженного на балансовом счете № 70802 «Убыток прошлого года», погашение может осуществляться также за счет средств, учтенных на балансовом счете № 10614 «Безвозмездное финансирование, предоставленное кредитной организации акционерами, участниками».

Учет операций с производными финансовыми инструментами

Указанием Банка России от 16 ноября 2017 г. № 4611-У внесены изменения в установленный Положением Банка России от 4 июля 2011 г.

¹⁰ Материалы для настоящего раздела Рекомендаций предоставлены Банком России.

№ 372-П «О порядке бухгалтерского учета производных финансовых инструментов» (далее - Положение Банка России № 372-П) порядок определения справедливой стоимости производного финансового инструмента и учета полученного (уплаченного) аванса в счет удовлетворения требований (выполнения обязательств) по производному финансовому инструменту. С 1 января 2018 г. справедливая стоимость производного финансового инструмента определяется кредитной организацией на основании МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»¹¹ с учетом уровня активности рынка для данного производного финансового инструмента. Характеристики рынка, признаваемого активным, утверждаются кредитной организацией в учетной политике в соответствии с приложением А к МСФО (IFRS) 13.

Полученный (уплаченный) аванс в счет удовлетворения требований (выполнения обязательств) по производному финансовому инструменту отражается на балансовом счете № 47422 «Обязательства по прочим операциям» (№ 47423 «Требования по прочим операциям») до прекращения признания производного финансового инструмента. Частичное исполнение требований и обязательств по производному финансовому инструменту, по которому производится покупка или продажа базисного актива, является основанием для прекращения признания производного финансового инструмента в исполняемой части. Неисполненная часть продолжает учитываться в соответствии с Положением Банка России № 372-П.

Изменения в Плане счетов бухгалтерского учета

Указанием Банка России от 15 февраля 2018 г. № 4722-У внесены следующие изменения в Положение Банка России от 27 февраля 2017 г. № 579-П «О Плане счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядке его применения»:

1) с 1 июля 2018 г. суммы переоценки требований и обязательств по поставке драгоценных металлов, финансовых активов (кроме ценных бумаг), в том числе иностранной валюты, по договорам, на которые не распространяется Положение Банка России № 372-П, учитываются на счетах № 47421, № 47424 «Переоценка требований и обязательств по поставке драгоценных металлов, финансовых активов (кроме ценных бумаг)». В связи с этим Указанием Банка России от 9 июля 2018 г. № 4858-У внесены изменения в пункты 1.8 и 1.9 Положения Банка России от 22 декабря 2014 г. № 446-П «О порядке определения доходов, расходов и прочего совокупного дохода кредитных организаций»;

2) уточнены наименование и характеристика балансового счета № 40824 «Счета эскроу физических лиц, физических лиц - нерезидентов

¹¹ Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н; поправки к нему введены в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России от 27 июня 2016 г. № 98н и от 11 июля 2016 г. № 111н.

(депонентов) по сделкам с недвижимым имуществом». Данный счет применяется для расчетов с физическими лицами, физическими лицами - нерезидентами (депонентами) как по сделкам купли-продажи недвижимого имущества, так и по договорам долевого участия в рамках Федерального закона «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»;

3) уточнена характеристика балансового счета № 10614 «Безвозмездное финансирование, предоставленное кредитной организацией акционерами, участниками», в частности, исключено направление сумм безвозмездного финансирования, предоставленных кредитной организацией акционерами, участниками на увеличение уставного капитала кредитной организации. Суммы указанного безвозмездного финансирования могут быть направлены только на погашение убытков.

Разъяснения по вопросам, связанным с применением Указания Банка России № 4722-У, размещены на официальном Интернет-сайте Банка России в разделе «Информационно-аналитические материалы - Бухгалтерский учет и отчетность - Бухгалтерский учет и отчетность в кредитных организациях - Ответы и разъяснения».

Перенос остатков по лицевым счетам и отражение событий после отчетной даты

В связи с вступлением с 1 января 2019 г. новых нормативных актов Банка России:

1) остатки по лицевым счетам, подлежащим закрытию с 1 января 2019 г., переносятся на вновь открываемые либо на другие действующие счета, а также отражаются в бухгалтерском учете на счетах с измененным наименованием в первый рабочий день 2019 г. после составления баланса на 31 декабря 2018 г. до отражения в бухгалтерском учете операций, совершенных в течение первого рабочего дня 2019 г.;

2) при отражении в бухгалтерском учете корректирующих событий после отчетной даты за 2018 г. по балансовым счетам, введенным в План счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций с 1 января 2019 г., корректирующие события после отчетной даты, предусмотренные пунктом 3.1.2 Указания Банка России № 3054-У, отражаются бухгалтерскими записями по новым счетам. При составлении согласно пункту 3.2.5 Указания Банка России № 3054-У сводной ведомости оборотов по отражению событий после отчетной даты суммы корректирующих событий после отчетной даты рекомендуется показывать оборотами по счетам, применяемым кредитными организациями до 1 января 2019 г.

IV. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности некредитными финансовыми организациями¹²

Начало применения нормативных актов Банка России

С 1 января 2018 г. следующие некредитные финансовые организации (далее - НФО) применяют отраслевые стандарты бухгалтерского учета (далее - ОСБУ) и иные нормативные акты Банка России, регулирующие порядок бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности для НФО:

профессиональные участники рынка ценных бумаг,
управляющие компании инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда (за исключением операций с имуществом по договору доверительного управления средствами негосударственных пенсионных фондов и страховых организаций, в отношении которых ОСБУ для НФО применяются с 1 января 2017 г.),

специализированные депозитарии инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда (за исключением операций с имуществом, в которое размещены средства негосударственных пенсионных фондов, и с имуществом страховых организаций, в отношении которых ОСБУ для НФО применяются с 1 января 2017 г.),

организаторы торговли,
центральные контрагенты,
клиринговые организации,
бюро кредитных историй,
микрофинансовые организации.

Учет финансовых активов и обязательств

С 1 января 2018 г. вступили в силу:

Указание Банка России от 14 августа 2017 г. № 4492-У «О внесении изменений в Положение Банка России от 1 октября 2015 года № 493-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета некредитными финансовыми организациями операций по выдаче (размещению) денежных средств по договорам займа и договорам банковского вклада»;

Указание Банка России от 14 августа 2017 г. № 4494-У «О внесении изменений в Положение Банка России от 1 октября 2015 года № 494-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета операций с ценными бумагами в некредитных финансовых организациях» (далее - Указание Банка России № 4494-У);

Указание Банка России от 14 августа 2017 г. № 4495-У «О внесении изменений в Положение Банка России от 5 ноября 2015 года № 501-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета некредитными финансовыми

¹² Материалы для настоящего раздела Рекомендаций предоставлены Банком России.

организациями операций по привлечению денежных средств по договорам займа и кредитным договорам, операций по выпуску и погашению (оплате) облигаций и векселей» (далее - Указание Банка России № 4495-У).

Указанные нормативные акты:

1) конкретизируют порядок применения НФО метода эффективной ставки процента, дополняют условия, дающие возможность НФО не применять метод эффективной ставки процента:

к договорам займа, договорам банковского вклада, долговым ценным бумагам, финансовым обязательствам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

к договорам займа, договорам банковского вклада, долговым ценным бумагам, финансовым обязательствам, если разница между амортизированной стоимостью, рассчитанной с использованием метода эффективной ставки процента, и амортизированной стоимостью, рассчитанной с использованием линейного метода признания процентного дохода, не является существенной;

2) уточняют, что сумма прочих расходов (затрат по сделке) по договорам займа, договорам банковского вклада, долговым ценным бумагам, финансовым обязательствам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в расчет эффективной ставки процента не включается и признается в составе расходов одновременно на дату их возникновения в соответствии с условиями договора (условиями выпуска);

3) предоставляют возможность НФО:

не отражать разницу между справедливой стоимостью договора займа, договора банковского вклада, долговой ценной бумаги, финансового обязательства при первоначальном признании и ценой по договору, если указанная разница не является существенной;

не включать в расчет эффективной ставки процента и не амортизировать прочие расходы (затраты по сделке), которые не являются существенными. В этом случае прочие расходы (затраты по сделке) признаются в составе комиссионных расходов одновременно на дату их возникновения в соответствии с условиями договора (условиями выпуска);

не включать в расчет эффективной ставки процента и не амортизировать прочие доходы, которые не являются существенными. В этом случае прочие доходы относятся на увеличение процентных доходов одновременно на дату их возникновения в соответствии с условиями договора.

Порядок бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности отдельными НФО

С 1 января 2018 г. вступило в силу Положение Банка России от 25 октября 2017 г. № 612-П «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета объектов бухгалтерского учета некредитными финансовыми организациями» (далее - Положение Банка России № 612-П).

Этим Положением установлен порядок бухгалтерского учета для НФО, которые не обязаны публиковать свою бухгалтерскую отчетность, акции или долговые ценные бумаги которых не обращаются на открытом рынке и которые не находятся в процессе выпуска таких ценных бумаг для торговли на открытом рынке (национальная или иностранная фондовая биржа или внебиржевой рынок, допускающий обращение ценных бумаг среди неограниченного круга лиц). К таким НФО (далее - отдельные НФО) относятся:

микрокредитные компании;

кредитные потребительские кооперативы, за исключением кредитных потребительских кооперативов с числом членов (пайщиков) более 3000 физических лиц и кредитных потребительских кооперативов второго уровня;

сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы, за исключением сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативов последующего уровня;

ломбарды;

кредитные рейтинговые агентства;

бюро кредитных историй;

страховые брокеры, являющиеся субъектами малого предпринимательства.

Отдельные НФО вправе самостоятельно решать, применять им указанное Положение Банка России № 612-П или применять ОСБУ для НФО. Отдельные НФО, решившие использовать Положение Банка России № 612-П, применяют Положение Банка России от 25 октября 2017 г. № 613-П «О формах раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности некредитных финансовых организаций и порядке группировки счетов бухгалтерского учета в соответствии с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности». Отдельные НФО, решившие использовать ОСБУ для НФО, применяют Положение Банка России от 25 октября 2017 г. № 614-П «О формах раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности микрофинансовых организаций, кредитных потребительских кооперативов, сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативов, жилищных накопительных кооперативов, ломбардов и порядке группировки счетов бухгалтерского учета в соответствии с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Отражение в бухгалтерской отчетности договоров аренды

С 1 января 2019 г. вступают в силу:

Положение Банка России от 22 марта 2018 г. № 635-П «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета договоров аренды некредитными финансовыми организациями»;

утвержденные Указанием Банка России от 22 марта 2018 г. № 4745-У изменения в План счетов бухгалтерского учета в НФО и порядок его применения;

утвержденные Указанием Банка России от 22 марта 2018 г. № 4746-У изменения в «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета доходов, расходов и прочего совокупного дохода некредитных финансовых организаций» (изменения в наименования существующих символов отчета о финансовых результатах, а также новые символы).

В связи с этим, а также в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»¹³ в бухгалтерской отчетности за 2018 г. НФО должны раскрыть ожидаемое влияние на отчетность МСФО (IFRS) 16 «Аренда»¹⁴ и указанных нормативных актов Банка России. В частности, раскрытию подлежат характер предстоящих изменений в учетной политике, анализ ожидаемого влияния на отчетность или указание того, что такое влияние не может быть обоснованно оценено.

¹³ Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н; поправки к нему введены в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России от 27 июня 2016 г. № 98н и от 30 октября 2018 г. № 220н.

¹⁴ Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11 июля 2016 г. № 111н.