

РАЗЪЯСНЕНИЕ
практики применения
законодательства Российской Федерации
и иных нормативных правовых актов,
которые регулируют аудиторскую деятельность
(ППЗ 13 - 2019)

«О концепции подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности¹ в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»

(одобрено Советом по аудиторской деятельности от 28 марта 2019 г., протокол № 46)

1. В соответствии с пунктом 13 Международного стандарта аудита (МСА) 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» применимая концепция подготовки финансовой отчетности – концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, организации и используемая при подготовке финансовой отчетности.

1.1. Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции и:

(i) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или

(ii) признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Ожидается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.

1.2. Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в пунктах (i) или (ii) пункта 1.1 настоящего Разъяснения.

2. В соответствии с частью 1 статьи 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся: федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета, нормативные акты Банка России, предусмотренные частью 6 указанной статьи² (далее - нормативные акты Банка России), рекомендации в области

¹ За исключением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора.

² Планы счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и некредитных финансовых организаций и порядок их применения, порядок отражения на счетах бухгалтерского учета отдельных объектов бухгалтерского учета и группировки счетов бухгалтерского учета в соответствии с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций и некредитных финансовых организаций, формы раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций и некредитных финансовых организаций.

бухгалтерского учета, стандарты бухгалтерского учета экономического субъекта (организации).

2.1. В соответствии с частью 1 статьи 30 Федерального закона «О бухгалтерском учете» до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, предусмотренных данным Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Банком России до дня вступления в силу указанного Федерального закона. В соответствии с частью 1.1 статьи 30 указанного Федерального закона положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 1 октября 1998 г. до дня вступления в силу указанного Федерального закона, признаются для целей Федерального закона «О бухгалтерском учете» федеральными стандартами бухгалтерского учета.

2.2. В соответствии с частью 2 статьи 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

Исходя из статьи 57 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» правила бухгалтерского учета и отчетности, правила составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленные Банком России для кредитных организаций, обязательны для этих организаций. Исходя из статьи 76.6 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» порядок составления и представления отчетности, установленный Банком России для некредитных финансовых организаций, обязателен для этих организаций.

2.2.1. В соответствии с пунктом 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

2.3. В контексте МСА 200 требования, указанные в пункте 2.2 настоящего Разъяснения, означают, что совокупность требований к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, установленных федеральными и отраслевыми стандартами бухгалтерского учета, а также нормативными актами Банка России (далее вместе – российские правила составления бухгалтерской (финансовой) отчетности), определена законодательством Российской Федерации в качестве концепции подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Согласно части 1 статьи 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

3.1. Согласно пункту 6 ПБУ 4/99 если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил ПБУ 4/99 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.

3.2. Согласно пункту 1 Положения Банка России от 27 февраля 2017 года №579-П «О плане счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядке его применения» при применении этого Положения кредитные организации руководствуются Международными стандартами финансовой отчетности и Разъяснениями МСФО, принимаемыми Фондом МСФО, введенными в действие на территории Российской Федерации. Согласно пункту 1 Приложения 1 к Указанию Банка России от 6 декабря 2017 года № 4638-У «О формах, порядке и сроках раскрытия кредитными организациями информации о своей деятельности» при формировании пояснительной информации кредитные организации руководствуются данным приложением и требованиями МСФО и Разъяснениями МСФО, принимаемыми Фондом МСФО, введенными в действие на территории Российской Федерации.

Согласно пункту 1.5 Положения Банка России от 28 декабря 2015 года № 526-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета «Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности страховых организаций и обществ взаимного страхования» (далее - Положение № 526-П), пункту 1.5 Положения Банка России от 28 декабря 2015 года № 527-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета «Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственных пенсионных фондов» (далее - Положение № 527-П), пункту 1.5 Положения Банка России от 3 декабря 2016 года № 532-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета «Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг, акционерных инвестиционных фондов, организаторов торговли, центральных контрагентов, клиринговых организаций, специализированных депозитариев инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств, страховых брокеров» (далее - Положение № 532-П) в указанных положениях применяются требования отдельных МСФО, в том числе МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Согласно пункту 10.1 Положения № 526-П, пункту 11.1 Положения № 527-П, пункту 9.1 Положения № 532-П, пункту 5.1 Положения Банка России от 25 октября 2017 года № 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»³ (далее - Положения №

³ Положение № 614-П применяется микрофинансовыми организациями, начиная с составления бухгалтерской (финансовой) отчетности за первый квартал 2018 г., а по состоянию на 31 марта 2018 г., кредитными потребительскими кооперативами, сельскохозяйственными кредитными потребительскими кооперативами, жилищными накопительными кооперативами, ломбардами, начиная с составления бухгалтерской (финансовой)

614-П), пункту 4.1 Положения Банка России от 25 октября 2017 года № 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»⁴ (далее - Положение № 613-П) при применении указанных положений соответствующие некредитные финансовые организации руководствуются МСФО и Разъяснениями МСФО, принимаемыми Фондом МСФО, введенными в действие на территории Российской Федерации.

3.2.1. Согласно пункту 15 МСФО (IAS) 1 финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации. Предполагается, что применение МСФО, вместе с раскрытием дополнительной информации при необходимости, позволяет сформировать финансовую отчетность, обеспечивающую достоверность представления. Согласно пункту 17(с) МСФО (IAS) 1 для обеспечения достоверного представления организация должна раскрывать дополнительную информацию в случаях, когда соблюдение конкретных требований МСФО не является достаточным для того, чтобы пользователи могли понять влияние определенных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты организации.

3.3. В контексте МСА 200 приведенные требования ПБУ 4/99 и МСФО (IAS) 1 означают соответственно, что:

3.3.1) ПБУ признают в явной форме, что обеспечение полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении в бухгалтерской отчетности может потребовать от руководства организации раскрытия информации в объеме, большем, чем предусмотрено правилами, установленными ПБУ;

3.3.2) отраслевые стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Банком России, и нормативные акты Банка России подразумевают, что обеспечение достоверного представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности может потребовать от руководства кредитной или некредитной финансовой организации раскрытия информации в объеме, большем чем предусмотрено этими отраслевыми стандартами и нормативными актами Банка России.

отчетности за первый квартал 2022 г. по состоянию на 31 марта 2022 г. До установленных дат указанные некредитные финансовые организации при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности применяют ПБУ.

⁴ Положение № 613-П применяется микрокредитными компаниями, страховыми брокерами, кредитными рейтинговыми агентствами, бюро кредитных историй начиная с составления бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2018 г., кредитными потребительскими кооперативами, сельскохозяйственными кредитными потребительскими кооперативами, ломбардами начиная с составления бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. Данное Положение распространяется на указанные некредитные финансовые организации, если они не обязаны публиковать свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность, их акции или долговые ценные бумаги не обращаются на открытом рынке и если они 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). До установленных дат указанные некредитные финансовые организации при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности применяют ПБУ.

3.4. Согласно пункту 6 ПБУ 4/99 если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил ПБУ 4/99 не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил.

В контексте МСА 200 данное требование ПБУ 4/99 означает признание нормативными актами по бухгалтерскому учету в явной форме того, что в исключительных случаях для обеспечения достоверного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении может потребоваться отступление от требований правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

4. Таким образом, для целей МСА годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, составленная в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, считается подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления.