

ДОКЛАД
о практике применения Федерального закона
«О консолидированной финансовой отчетности» в 2013-2014 гг.

В соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» российские организации обязаны составлять, представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Введение и реализация данного требования:

способствует повышению прозрачности и открытости деятельности организаций. В частности, заинтересованные пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности получили возможность анализировать информацию о финансовых и операционных рисках организаций и способах управления ими. Кроме того, сведения, раскрываемые в консолидированной финансовой отчетности, дают представление о том, как руководство отчитывающейся организации анализирует информацию и принимает управленческие решения в отношении распределения ресурсов (данные об операционных и географических сегментах деятельности);

обеспечивает единообразие и сравнимость финансовой отчетности российских организаций с аналогичными хозяйствующими субъектами за рубежом;

повышает инвестиционную привлекательность организаций и расширяет возможности доступа их к международным финансовым рынкам;

обеспечивает инвесторов дополнительной информацией, необходимой для принятия инвестиционных решений;

способствует повышению качества информационной базы для принятия решения руководством отчитывающихся организаций;

способствует дальнейшему сближению национальных и международных стандартов бухгалтерского учета.

Нормативно-правовая база консолидированной
финансовой отчетности

Для составления консолидированной финансовой отчетности применяются МСФО и Разъяснения МСФО (далее также – Документы МСФО), признанные в порядке, определенном Положением о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107. Согласно этому Положению решение о введении Документа МСФО в действие на территории Российской Федерации принимается Министерством финансов

Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации¹ на основе заключения экспертного органа, осуществившего экспертизу применимости Документа МСФО на территории Российской Федерации. Экспертным органом является некоммерческая организация «Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд «НСФО»).

Впервые Документы МСФО были введены в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н и вступили в силу со дня их опубликования 15 декабря 2011 г. в официальном печатном издании – журнале «Бухгалтерский учет» (2011, № 12). В дальнейшем были введены в действие на территории Российской Федерации еще 10 Документов МСФО приказами Минфина России от 18 июля 2012 г. № 106н, от 31 октября 2012 г. № 143н, от 2 апреля 2013 г. № 36н, от 24 декабря 2013 г. № 135н.

Круг экономических субъектов, которые обязаны составлять, представлять в установленные адреса, а также публиковать консолидированную финансовую отчетность, установлен статьей 2 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности»:

- 1) кредитные организации;
- 2) страховые организации;
- 3) иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список (далее также – эмитенты).

При этом Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности» предусмотрено исключение в отношении организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список и которые составляют консолидированную финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО, международно признанным правилам, а также организаций, облигации которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список. Такие организации обязаны представлять и опубликовывать консолидированную финансовую отчетность не ранее чем с отчетности за 2015 г.

Согласно Федеральному закону «О консолидированной финансовой отчетности» годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью.

Приказом Минфина России от 30 марта 2012 г. № 148 образована Межведомственная рабочая группа по применению МСФО (далее – МРГ), целью деятельности которой является обобщение практики применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» и иных нормативных правовых актов по вопросам применения МСФО, а также анализ государственной политики в сфере применения МСФО на

¹ До 1 сентября 2013 г. также по согласованию с Федеральной службой по финансовым рынкам (ФСФР России).

территории Российской Федерации, подготовка на их основе соответствующих рекомендаций. В состав МРГ входят представители Минфина России, Банка России, Фонда «НСФО», аудиторского сообщества.

Организация надзора за представлением и публикацией годовой консолидированной финансовой отчетности

В соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности» годовая консолидированная финансовая отчетность организации за 2012 г. после ее обязательного аудита должна была представляться участникам (акционерам) организации, а также:

1) страховыми организациями и эмитентами – в ФСФР России, которая постановлением Правительства Российской Федерации от 3 марта 2012 г. № 179 «О представлении годовой консолидированной финансовой отчетности» была определена уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим надзор за соблюдением сроков представления и публикации консолидированной финансовой отчетности страховыми организациями и эмитентами;

2) кредитными организациями – в Банк России, который в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности» осуществлял надзор за представлением и публикацией консолидированной финансовой отчетности кредитными организациями.

В связи с упразднением ФСФР России и передачей ее полномочий Банку России с 1 сентября 2013 г. годовая консолидированная финансовая отчетность организации за 2013 г. представлялась страховыми организациями и эмитентами в Банк России (а не в ФСФР России).

В соответствии с частью 7 статьи 4 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» годовая консолидированная финансовая отчетность представляется пользователям (акционерам (участникам) и соответствующий надзорный орган до проведения общего собрания участников (акционеров) организации, но не позднее 120 дней после окончания года, за который составлена данная отчетность. Нарушение сроков представления годовой консолидированной финансовой отчетности признается административным правонарушением, которое влечет наложение административного штрафа в соответствии со статьей 19.7.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Для юридических лиц размер указанного штрафа составляет от 500 до 700 тысяч рублей.

Страховые организации и эмитенты представляли годовую консолидированную финансовую отчетность за 2012 г. в ФСФР России в соответствии с Правилами представления годовой консолидированной финансовой отчетности, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 3 марта 2012 г. № 179. Отчетность представлялась исключительно в электронном виде. ФСФР России были изданы информационные письма по вопросам составления, представления

и публикации (раскрытия) годовой консолидированной финансовой отчетности за 2012 г.:

от 21 марта 2013 г. № 13-ДП-12/9549 «О Методических рекомендациях по составлению страховыми организациями консолидированной финансовой отчетности за 2012 год в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности»;

от 23 апреля 2013 г. № 13-СХ-10/14683 «Об объеме, порядке, сроках и формате составляемой и (или) представляемой в ФСФР России в электронном виде консолидированной годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности за 2012 год в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и (или) Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (US GAAP)»;

от 24 апреля 2013 г. № 13-СХ-12/14856 «О представлении страховыми организациями годовой консолидированной финансовой отчетности за 2012 год, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности».

Представление консолидированной финансовой отчетности кредитными организациями в Банк России осуществляется в порядке, определяемом Банком России. Кредитные организации представляли годовую консолидированную финансовую отчетность за 2012 г. в Банк России в соответствии с указаниями Банка России:

от 12 ноября 2009 г. № 2332-У «О перечне, формах и порядке составления и представления форм отчетности кредитных организаций в Центральный банк Российской Федерации»;

от 3 декабря 2012 г. № 2923-У «О раскрытии и представлении головными кредитными организациями банковских групп консолидированной финансовой отчетности»;

от 16 января 2013 г. № 2964-У «О представлении и опубликовании кредитными организациями годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности».

В дальнейшем Банком России также были изданы Методические рекомендации «О порядке составления кредитными организациями финансовой отчетности» (письмо Банка России от 6 декабря 2013 г. № 234-Т), применявшиеся при составлении консолидированной финансовой отчетности за 2013 г.

Анализ исполнения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности»

Сводная информация об исполнении Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013-2014 гг., сформированная по данным Банка России и ФСФР России, представлена в таблице 1.

Таблица 1

Исполнение Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013 – 2014 гг.

№ п/п	Показатели	Кредитные организации		Страховые организации		Эмитенты (кроме кредитных и страховых организаций)		Всего	
		2012	2013	2012	2013	2012	2013	2012	2013
1.	Количество организаций, обязанных составлять КФО ¹ по МСФО по состоянию на 31 декабря	956	923	457	419	91	86	1504	1428
2.	Количество организаций, представивших КФО за	952	879	432	409	83	59	1467	1347
	из них с аудиторским заключением	952	879	427	409	83	57	1462	1345
	из них с заключением аудиторской организации Большой Четверки	159	173	50	48	- ²	51	-	272
3.	Количество организаций, представивших КФО с нарушением срока представления за	18	21	17	22	3	13	38	56
4.	Количество организаций, не представивших КФО за	4 ³	44 ⁴	25 ⁵	10 ⁶	8	29 ⁷	37 ⁸	83
5.	Количество организаций, к которым применены меры воздействия по результатам рассмотрения КФО за	19	18 ⁹	45	25	11	29	75	72
	в том числе:								
	привлечены к административной ответственности	-	-	25	-	-	-	25	-
	выданы предписания	19	-	20	25	11	29	50	54

¹ КФО – консолидированная финансовая отчетность.² Информация ФСФР России не представлена.³ Кредитные организации, у которых отозваны лицензии Банка России.⁴ По состоянию на 04.08.2014 г. (из указанного количества 41 кредитная организация не представила отчетность в связи отзывом лицензии).⁵ Из указанного количества 14 страховых организаций не представили отчетность в связи отзывом лицензии.⁶ По состоянию на 04.08.2014 г. (из указанного количества 3 страховые организации не представили отчетность в связи отзывом лицензии).⁷ По состоянию на 01.08.2014 г.⁸ По состоянию на 26.08.2013 г.⁹ Применены предупредительные меры воздействия, предусмотренные пунктом 1.10 Инструкции Банка России от 31 марта 1997 г. № 59 «О применении к кредитным организациям мер воздействия за нарушения пруденциальных норм деятельности», утвержденной приказом Банка России от 31 марта 1997 г. № 02-139.

Количество организаций, обязанных составлять консолидированную финансовую отчетность, по состоянию на 31 декабря 2013 г. снизилось по сравнению с количеством организаций, обязанных составлять консолидированную финансовую отчетность, по состоянию на 31 декабря 2012 г., на 5,1 %. Данное снижение имело место по всем категориям организаций, обязанных составлять консолидированную финансовую отчетность (таблица 2).

Таблица 2

Категория организаций	Изменение количества организаций, обязанных составлять консолидированную финансовую отчетность за 2012-2013 гг.	
	в ед.	в %
Кредитные организации	-33	-3,5
Страховые организации	-38	-8,3
Эмитенты	-5	-5,5
Всего	-76	-5,1

Количество организаций, представивших консолидированную финансовую отчетность за 2013 г. существенно сократилось по сравнению с количеством организаций, представивших консолидированную финансовую отчетность за 2012 г. (таблица 3). В основном это сокращение произошло за счет эмитентов (28,9 %). Однако в целом и по другим категориям организаций доля организаций, представивших консолидированную финансовую отчетность в общем количестве организаций, обязанных ее составлять, остается достаточно высокой – 91%.

Таблица 3

Категория организаций	Изменение количества организаций, представивших КФО за 2012-2013 гг.		Доля организаций, представивших КФО в общем количестве организаций, обязанных составлять КФО, %		Изменение доли, %
	в ед.	в %	2012 г.	2013 г.	
Кредитные организации	- 73	-7,7	99,6	95,2	- 4,4
Страховые организации	- 23	-5,3	94,5	97,6	3,1
Эмитенты	- 24	-28,9	91,2	68,6	-22,6
Всего	- 120	-8,2	97,5	94,3	-3,2

Все кредитные организации представили консолидированную финансовую отчетность как за 2012 г., так и за 2013 г. с аудиторским заключением. Все страховые организации представили с аудиторским заключением консолидированную финансовую отчетность только за 2013 г., отчетность за 2012 г. 5 страховых организаций представили без аудиторского заключения. Что касается эмитентов, то все они представили консолидированную финансовую отчетность за 2012 г. с аудиторским заключением, в то время как за 2013 г. 2 организации представили ее без аудиторского заключения.

Среди аудиторских заключений по консолидированной финансовой отчетности кредитных и страховых организаций как за 2012 г., так и за 2013 г. доля аудиторских заключений «Большой Четверки»¹ колеблется от 12 до 20 % (таблица 4). Среди аудиторских заключений по консолидированной финансовой отчетности эмитентов эта доля несоизмеримо выше – 89,5%.

Таблица 4

Категория организаций	Доля аудиторских заключений «Большой Четверки» в общем количестве аудиторских заключений по КФО, %		Изменение доли, %
	2012 г.	2013 г.	
Кредитные организации	16,7	19,7	3
Страховые организации	11,7	11,7	0
Эмитенты	-	89,5	-
Всего	15,2 ²	20,2	-

Из представивших отчетность за 2012 г. организаций нарушение сроков представления отчетности имело место только у 3% организаций (38 организаций). Отчетность за 2013 г. была представлена организациями с нарушением сроков в 4% случаев (56 организаций) (таблица 5).

Таблица 5

Категория организаций	Изменение количества организаций, представивших КФО с нарушением срока представления за 2012-2013 гг.		Доля организаций, представивших КФО с нарушением срока представления в общем количестве организаций, представивших КФО, %		Изменение доли, %
	в ед.	в %	2012 г.	2013 г.	
Кредитные организации	3	16,7	1,8	2,4	0,6
Страховые организации	5	29,4	3,9	5,4	1,5
Эмитенты	10	333,3	3,6	22	18,4
Всего	18	47,4	2,6	4,2	1,6

Из 37 организаций, не представивших отчетность за 2012 г., 49% (18 организаций) приходится на кредитные и страховые организации, у которых была отозвана лицензия до даты окончания срока представления отчетности по основаниям, не связанным с представлением отчетности. Отчетность за 2013 г. не была представлена 83 организациями; при этом значительно возросло количество кредитных организаций, не представивших отчетность (таблица 6). Это произошло также по причине отзыва у них лицензии (41 кредитная организация).

¹ Российские аудиторские организации, входящие в международные сети «Делойт» (Deloitte); «КПМГ» (KPMG); «ПрайсвотерхаусКуперс» (PricewaterhouseCoopers); «Эрнст энд Янг» (Ernst & Young).

² Без учета эмитентов.

Таблица 6

Категория организаций	Изменение количества организаций, не представивших КФО за 2012-2013 гг.		Доля организаций, не представивших КФО в общем количестве организаций, обязанных составлять КФО, %		Изменение доли, %
	в ед.	в %	2012 г.	2013 г.	
Кредитные организации	40	1100	0,4	4,8	4,4
Страховые организации	-15	- 60	5,5	2,4	- 3,1
Эмитенты	21	262,5	8,8	33,7	24,9
Всего	46	124,3	2,5	5,8	3,3

По результатам рассмотрения отчетности за 2012 г. к 75 организациям применены меры воздействия. Из этих организаций 25 организаций (33%) привлечены к административной ответственности, остальным 50 организациям (67 %) выданы предписания об устранении нарушений. К административной ответственности были привлечены только страховые организации. По результатам рассмотрения отчетности за 2013 г. меры воздействия применены к 72 организациям; привлечение к административной ответственности не применялось. К 18 кредитным организациям были применены предупредительные меры воздействия, предусмотренные пунктом 1.10 Инструкции Банка России от 31 марта 1997 г. № 59 «О применении к кредитным организациям мер воздействия за нарушения пруденциальных норм деятельности», утвержденной приказом Банка России от 31 марта 1997 г. № 02-139.

Количество кредитных и страховых организаций, к которым были применены меры воздействия, сократилось практически вдвое. Количество эмитентов, к которым были применены меры воздействия, увеличилось более чем в 2 раза (таблица 7).

Таблица 7

Категория организаций	Изменение количества организаций, к которым применены меры воздействия по результатам рассмотрения КФО за 2012-2013 гг.		Доля организаций, к которым применены меры воздействия по результатам рассмотрения КФО в общем количестве организаций, представивших КФО, %		Изменение доли, %
	в ед.	в %	2012 г.	2013 г.	
Кредитные организации	-11	- 57,9	2	0,9	- 1,1
Страховые организации	- 20	- 44,4	10,4	6,1	- 4,3
Эмитенты	18	163,6	13,3	49,2	35,9
Всего	- 13	- 17,3	5,1	4,6	- 0,5

Некоторые проблемы годовой консолидированной финансовой отчетности

Анализ опыта составления организациями консолидированной финансовой отчетности, а также ее приема и контроля за ее публикацией выявил ряд проблем практического применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности».

1. Из редакции части 7 статьи 4 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» не ясно, до проведения какого собрания участников (акционеров) организации – очередного, внеочередного – должна быть представлена годовая консолидированная финансовая отчетность.

2. В соответствии с частью 8 статьи 4 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» консолидированная финансовая отчетность подписывается руководителем организации и (или) иными лицами, уполномоченными на это учредительными документами организации. В то же время к руководителям кредитных и страховых организаций предъявляются квалификационные и иные требования. Исходя из положений Федерального закона «О бухгалтерском учете» руководитель экономического субъекта единолично несет ответственность за достоверность представляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности и подписывает эту отчетность. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта. Поскольку консолидированная финансовая отчетность организации составляется наряду с бухгалтерской (финансовой) отчетностью этой организации, возникает вопрос целесообразности делегирования полномочий по подписанию консолидированной финансовой отчетности в указанных случаях.

3. В некоторых случаях имеет место опубликование только основных форм консолидированной финансовой отчетности без примечаний к ней, которые согласно МСФО являются неотъемлемой частью консолидированной финансовой отчетности.

4. Согласно части 3 статьи 7 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» публикация консолидированной финансовой отчетности осуществляется организацией не позднее 30 дней после дня представления такой отчетности пользователям, предусмотренным статьей 4 указанного Федерального закона. Поскольку даты представления отчетности в соответствующий надзорный орган и участникам (акционерам, учредителям) или собственникам имущества организации могут не совпадать, возникали затруднения в отношении того, с какого момента следует исчислять 30-дневный срок, установленный для публикации отчетности (с момента представления отчетности в первый или в последний адрес).

5. В Федеральном законе «О консолидированной финансовой отчетности» не предусмотрено нормы, обязывающей организации сообщать

в надзорный орган сведения об опубликовании консолидированной финансовой отчетности.

Некоторые из указанных проблем рассмотрены МРГ.

Совершенствование законодательства о консолидированной финансовой отчетности

С целью совершенствования законодательства о консолидированной финансовой отчетности в 2014 г. осуществлены следующие мероприятия:

расширена сфера применения МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности;

установлено обязательное представление и публикация консолидированной финансовой отчетности эмитентами облигаций с 2014 г.;

введено обязательное составление и публикация консолидированной финансовой отчетности общественно значимыми унитарными предприятиями и открытыми акционерными обществами, акции которых находятся в федеральной собственности;

определено, что показатели консолидированной финансовой отчетности должны быть выражены в валюте Российской Федерации.

Федеральным законом от 5 мая 2014 г. № 111-ФЗ расширена сфера действия Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности». Данный акт распространен на:

- 1) негосударственные пенсионные фонды;
- 2) управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- 3) клиринговые организации;
- 4) федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;
- 5) открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации.

При этом негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, а также клиринговые организации будут обязаны составлять, представлять и публиковать (раскрывать) консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за 2015 г. Что касается организаций, перечни которых утверждаются Правительством Российской Федерации, то у них аналогичные обязанности возникнут начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором они включены в эти перечни. В то же время из сферы действия Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» исключены страховые медицинские организации, осуществляющие деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования.

Этим же Федеральным законом установлено, что, если к организованным торгам допущены только облигации организации путем их

включения в котировальный список, такая организация обязана составлять, представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за 2014 г.

В соответствии с Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 344-ФЗ (вступил в силу с 16 ноября 2014 г.) Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» дополнен нормой о том, что показатели консолидированной финансовой отчетности приводятся в валюте Российской Федерации при представлении ее установленным пользователям.

Дальнейшее совершенствование законодательства о консолидированной финансовой отчетности ведется в рамках подготовки проекта федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» (в части установления требования представления промежуточной консолидированной финансовой отчетности и подтверждения ее достоверности)». В нем предполагается решить такие вопросы как:

установление сроков представления промежуточной консолидированной финансовой отчетности и сроков ее раскрытия, если ее представление не предусмотрено;

установление требования о форме подтверждения достоверности промежуточной консолидированной финансовой отчетности;

уточнение порядка подписания консолидированной финансовой отчетности;

введение требования об обязательном представлении сведений о раскрытии консолидированной финансовой отчетности;

совершенствование используемого понятийного аппарата.
