

## РЕКОМЕНДАЦИИ

аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2005 год (письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации от 12 января 2006 г. № 07-05-06/2)

В целях повышения качества аудита бухгалтерской отчетности организаций, руководствуясь Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. N 180, Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности рекомендует аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам при проведении аудита годовой бухгалтерской отчетности за 2005 г. обратить особое внимание на:

увеличение объема обязательных аудиторских процедур в связи с вступлением в силу новых федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;

обоснованность учетной политики аудируемого лица;

соответствие принятых аудируемым лицом форм бухгалтерской отчетности характеру и условиям деятельности этого лица;

последовательность применения аудируемым лицом форм бухгалтерской отчетности;

полноту бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

правильность применения аудируемым лицом нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

обоснованность отступлений от правил бухгалтерской отчетности;

существенность информации, раскрытой аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности;

представление аудируемым лицом в бухгалтерском балансе активов и обязательств;

классификацию доходов аудируемого лица;

признание аудируемым лицом доходов;

признание аудируемым лицом расходов;  
признание аудируемым лицом скидок (накидок);  
формирование аудируемым лицом групп однородных объектов основных средств для переоценки;  
регулярность проведения аудируемым лицом переоценки основных средств;  
резервирование под снижение стоимости материальных ценностей;  
корректировку оценки финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;  
проведение аудируемым лицом проверки финансовых вложений на обесценение;  
резервирование сомнительных долгов;  
своевременность списания аудируемым лицом дебиторской и кредиторской задолженности;  
полноту раскрытия аудируемым лицом информации об аффилированных лицах;  
раскрытие аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности информации о стоимости чистых активов;  
полноту раскрытия аудируемым лицом информации об условных фактах хозяйственной деятельности;  
составление аудируемым лицом консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности;  
оформление бухгалтерской отчетности;  
существенность положений, модифицирующих аудиторское заключение;  
аудит ведения бухгалтерского учета специализированными депозитариями и управляющими компаниями по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений и финансированию выплат за счет средств пенсионных накоплений.

### **Применимые федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности**

При проведении аудита бухгалтерской отчетности за 2005 г. необходимо руководствоваться федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696 (с последующими изменениями), в частности, следующими утвержденными в 2005 г. федеральными правилами (стандартами): «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях», «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», «Особенности первой проверки аудируемого лица», «Аналитические процедуры», «Особенности аудита оценочных значений», «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и

представителям его собственника» и «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».

Кроме того, в соответствии с пунктом 3 постановления Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» до утверждения Правительством Российской Федерации федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности следует руководствоваться правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, в части, не противоречащей Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» и федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности.

### **Обоснованность учетной политики организации**

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» организация, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формирует свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями), в аудиторском заключении должно быть указано, что аудит включал в себя, в том числе, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке бухгалтерской отчетности. Иначе, при формировании аудиторского заключения аудитор должен оценивать также обоснованность принятой организацией учетной политики.

### **Соответствие принятых организацией форм бухгалтерской отчетности характеру и условиям деятельности этой организации**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н, бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

В приложении к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. N 67н приведены образцы форм бухгалтерской отчетности организации, которые рекомендовано учитывать при разработке форм бухгалтерской отчетности, представляемой в установленные адреса. При разработке организацией форм бухгалтерской отчетности целесообразно

исходить из характера и условий деятельности организации, необходимости обеспечить представление в отчетности объективной и полезной информации.

Согласно Указаниям о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. N 67н, при формировании бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации. Такое раскрытие может быть осуществлено организацией путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку.

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями), в аудиторском заключении должно быть указано, что аудит включал в себя, в том числе, оценку представления бухгалтерской отчетности. Иначе, при аудите бухгалтерской отчетности, составленной исключительно по образцам форм, особое внимание аудитор должен обратить на то, в какой степени исследуемая бухгалтерская отчетность позволяет пользователю делать правильные выводы о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, а также принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

### **Последовательность применения форм бухгалтерской отчетности**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н, организация должна придерживаться принятых ею содержания и форм бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним последовательно от одного отчетного периода к другому.

Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности. Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших такое изменение.

### **Полнота бухгалтерской отчетности**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом

Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н, если при составлении бухгалтерской отчетности 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.

Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных структурных подразделений организаций, в том числе выделенных на отдельный баланс.

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями), если аудитор приходит к выводу о том, что информация раскрыта в бухгалтерской отчетности неполно, он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

### **Применение нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету**

При формировании бухгалтерской отчетности организации нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности применяются в части, не противоречащей изданным позднее нормативным правовым актам.

Например, Правила отражения профессиональными участниками рынка ценных бумаг и инвестиционными фондами в бухгалтерском учете отдельных операций с ценными бумагами, утвержденные постановлением ФКЦБ России от 27 ноября 1997 г. № 40, применяются в части, не противоречащей изданным позднее положениям по бухгалтерскому учету и другим нормативным правовым актам.

### **Обоснованность отступлений от правил бухгалтерской отчетности**

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» в пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

При этом необходимо обратить внимание на то, что неприменение правил бухгалтерского учета может иметь место лишь в случае, когда такие правила не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации.

## **Существенность информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н, показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Согласно статье 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденному приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. N 60н, организация должна раскрывать принятые способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. N 67н, показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Аналогичный подход к определению существенности предусмотрен Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. N 60н.

Решение организацией вопроса, является ли показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Иначе, существенность при формировании бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов.

## **Представление в бухгалтерском балансе активов и обязательств**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н, в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения (погашения). Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Исходя из Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России 29 декабря 1997 г., объект, подлежащий бухгалтерскому учету согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете», классифицируется для целей бухгалтерского учета в соответствии с установленными определениями видов активов и критериями признания их. По общему правилу, указанная классификация производится первоначально при признании объекта в бухгалтерском учете исходя из соответствия его на момент признания установленным определениям видов активов и критериям признания их.

Учитывая это, при раскрытии в бухгалтерском балансе информации о внеоборотных активах объекты основных средств и нематериальных активов, оставшийся срок полезного использования по которым на отчетную дату составляет 12 месяцев и менее, не могут раскрываться в разделе «Оборотные активы».

### **Классификация организацией доходов**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н, для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований этого ПБУ, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

### **Признание организацией доходов**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Министерства финансов

Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н, доходы (доходы от обычных видов деятельности, прочие поступления) признаются в бухгалтерском учете лишь при единовременном наличии условий, предусмотренных указанным Положением.

### **Признание организацией расходов**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н, в отчете о прибылях и убытках расходы организации признаются независимо от их признания для целей расчета налогооблагаемой базы.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий, а также перечисления организацией средств (взносов, выплат и т.п.), связанных с благотворительной деятельностью, являются прочими расходами. Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, не предусмотрено отражение указанных расходов на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

### **Признание организацией скидок (накидок)**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н, выручка определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, скидки (накидки), предоставленные согласно договору покупателю (заказчику) при продаже продукции, товаров, подлежат отражению на счете 90 «Продажи».

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н, расходы по обычным видам деятельности определяются с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

## **Формирование групп однородных объектов основных средств для переоценки**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н, коммерческая организация может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств.

Для целей переоценки группы однородных объектов основных средств определяются организацией самостоятельно. При этом необходимо исходить в основном из признаков назначения этих объектов.

## **Регулярность проведения переоценки основных средств**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н, при принятии решения о переоценке группы однородных объектов основных средств следует учитывать, что в последующем такая группа должна переоцениваться регулярно, чтобы стоимость входящих в эту группу объектов, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

## **Резерв под снижение стоимости материальных ценностей**

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденному приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н, материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей, который образуется за счет финансового результата организации. При этом резервирование производится в отношении материально-производственных запасов, которые 1) морально устарели, либо 2) полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо 3) текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась.

## **Корректировка оценки финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10 декабря 2002 г. № 126н, финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую

рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Для определения текущей рыночной стоимости финансовых вложений для целей бухгалтерской отчетности организация должна использовать все доступные ей источники информации о рыночных ценах на эти финансовые вложения, в том числе данные иностранных организованных рынков или организаторов торговли.

Исходя из ПБУ 19/02 при формировании учетной политики организации до данному вопросу выбор осуществляется в отношении периодичности проведения корректировки оценки указанных финансовых вложений (ежемесячно, ежеквартально).

### **Проверка финансовых вложений на обесценение**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 при составлении годовой бухгалтерской отчетности в отношении финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость и наблюдаются признаки обесценения, организация должна провести проверку наличия условий устойчивого существенного снижения их стоимости.

Если проверка подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то организация образует резерв под обесценение финансовых вложений за счет финансового результата.

### **Резервы сомнительных долгов**

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Решение о создании резервов сомнительных долгов должно приниматься организацией исходя из совокупности норм, установленных пунктом 70 указанного Положения и пунктом 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н (в части требования осмотрительности). В противном случае учетная политика организации не будет обеспечивать соблюдение требования осмотрительности в бухгалтерском учете.

С учетом пункта 7 ПБУ 1/98 норма пункта 70 указанного Положения устанавливает возможность образовывать резервы только в тех случаях, когда по оценке организации реально существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности. Иначе, если на отчетную

дату у организации имеется уверенность в получении в течение 12 месяцев после отчетной даты полной оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, не обеспеченной гарантиями, то она может не создавать резерв по данному долгу, т.е. не рассматривать его как сомнительный долг.

### **Своевременность списания дебиторской и кредиторской задолженности**

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, списанию с бухгалтерского баланса подлежит:

дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, и другие долги, нереальные для взыскания;

кредиторская и депонентская задолженность, по которой срок исковой давности истек.

При списании соответствующих сумм следует руководствоваться положениями Гражданского кодекса Российской Федерации.

Списание соответствующих сумм производится по каждому долгу и обязательству, которые выявляются при проведении инвентаризации расчетов. Документальным основанием для списания является приказ (распоряжение) руководителя организации, а также соответствующее письменное обоснование.

### **Раскрытие информации об аффилированных лицах**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать данные об аффилированных лицах.

Порядок раскрытия информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности акционерных обществ (кроме кредитных организаций) установлен Положением по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 января 2000 г. N 5н. В бухгалтерской отчетности организаций иных организационно-правовых форм информацию об аффилированных лицах целесообразно раскрывать применительно к порядку, установленному ПБУ 11/2000.

В соответствии с ПБУ 11/2000 перечень аффилированных лиц, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается самостоятельно организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, на основе ПБУ 11/2000, исходя из содержания отношений между организацией и аффилированным

лицом с учетом соблюдения требования приоритета содержания перед формой.

Информация об аффилированных лицах должна быть изложена ясно и полно с тем, чтобы заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности были понятны характер и содержание отношений и операций с аффилированными лицами.

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 9 «Аффилированные лица», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями), если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно аффилированных лиц и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в бухгалтерской отчетности неясно или неполно, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

### **Раскрытие информации о стоимости чистых активов**

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о стоимости чистых активов следует руководствоваться следующими нормативными правовыми актами:

Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз;

Порядком оценки стоимости чистых активов страховых организаций, созданных в форме акционерных обществ, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 12 сентября 2003 г. № 83н/03-158/пз;

Положением о порядке и сроках определения стоимости чистых активов акционерных инвестиционных фондов, стоимости чистых активов паевых инвестиционных фондов, расчетной стоимости инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, а также стоимости чистых активов акционерных инвестиционных фондов в расчете на одну акцию, утвержденным приказом Федеральной службы по финансовым рынкам от 15 июня 2005 г. № 05-21/пз-н.

Иные организации (общества с ограниченной ответственностью, государственные и муниципальные предприятия) могут формировать информацию о стоимости чистых активов для раскрытия в бухгалтерской отчетности применительно к порядку, установленному для акционерных обществ.

## **Раскрытие информации об условных фактах хозяйственной деятельности**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать данные об условных фактах хозяйственной деятельности.

Порядок раскрытия информации об условных фактах хозяйственной деятельности в бухгалтерской отчетности (кроме кредитных организаций) установлен Положением по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 ноября 2001 г. N 96н.

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями), если аудитор приходит к выводу о том, что информация раскрыта в бухгалтерской отчетности неполно, он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

## **Составление консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности**

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, в случае наличия у организации дочерних обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Консолидированная (сводная) бухгалтерская отчетность составляется в соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 1996 г. № 112, либо Международными стандартами финансовой отчетности, принимаемыми Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности.

## **Оформление бухгалтерской отчетности**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н, по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, за исключением

отчета, составленного за первый отчетный период, должны быть приведены данные, минимум, за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

Сопоставимые данные должны приводиться в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, а также в пояснениях к ним.

В соответствии с ПБУ 4/99 статья бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, информация по которой дополнительно раскрывается в соответствующем пояснении, должна иметь указание на такое раскрытие.

Согласно Указаниям о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденным приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н, показатели, которые при исчислении промежуточных и итоговых данных, а также других показателей должны вычитаться (например, себестоимость проданных товаров, операционные расходы, проценты к уплате), показываются в бухгалтерской отчетности в круглых скобках. Аналогично показываются в бухгалтерской отчетности показатели, имеющие отрицательное значение (например, непокрытый убыток, убыток от продаж, уценка основных средств).

Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями), в аудиторском заключении должно быть указано, что аудит включал в себя, в том числе, оценку представления бухгалтерской отчетности. Иначе, в ходе аудита аудитор должен оценить форму представления информации в бухгалтерской отчетности, имея в виду, что эта отчетность должна обеспечивать пользователей возможностью делать правильные выводы о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, а также принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

### **Существенность положений, модифицирующих аудиторское заключение**

Согласно федеральному правилу (стандарту) N 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696 (с последующими изменениями), при определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано.

При модификации аудиторского заключения следует иметь в виду, что в соответствии с федеральным правилом (стандартом) N 4 «Существенность в аудите», утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696 (с последующими изменениями), при оценке последствий искажений бухгалтерской отчетности аудитору следует принимать во внимание существенность.

**Аудит ведения бухгалтерского учета  
специализированными депозитариями и управляющими компаниями  
по формированию и инвестированию средств  
пенсионных накоплений и финансированию выплат  
за счет средств пенсионных накоплений**

В соответствии с Правилами проведения ежегодного аудита ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений, а также финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 18 марта 2005 г. № 139, аудит ведения бухгалтерского учета специализированным депозитарием и управляющими компаниями по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений и финансированию выплат за счет средств пенсионных накоплений является специальным аудиторским заданием.

Правилom (стандартом) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 20 октября 1999 г. (протокол № 6), не предусмотрено обязательное приложение к заключению аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию каких-либо документов.