

Методические рекомендации по выявлению и квалификации типичных нарушений порядка составления бухгалтерской отчетности, прилагаемой к аудиторскому заключению

(раздел 3 Свода методических рекомендаций по вопросам внешнего контроля качества работы членов СРО НП МоАП).

1. Нормативная база

1.1. Закон № 307-ФЗ

В соответствии с частью 3 ст.1 Закона № 307-ФЗ, «для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная **Федеральным законом** от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" или изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами или изданными в соответствии с ними нормативными правовыми актами».

Уполномоченному эксперту следует обратить внимание, что наряду с требованиями, установленными Федеральным законом № 129-ФЗ, состав бухгалтерской отчетности регламентирован следующими документами:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н);
- Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н);
- приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций", в том числе – Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности; Согласно письму Минюста РФ от 5 августа 2003 г. N 07/8121-АК данный приказ признан не нуждающимся в государственной регистрации. Приказом Минфина РФ от 22 сентября 2010 г. N 108н приказ признан утратившим силу начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 г.
- Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций".

Кроме того:

- требования по составлению **консолидированной** отчетности изложены в Федеральном законе от 27.07.2010 № 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности". Для составления и предоставления **сводной** бухгалтерской отчетности (включающей показатели бухгалтерских отчетов дочерних и зависимых обществ) применяются Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина от 30 декабря 1996 г. № 112;
- состав бухгалтерской отчетности **государственных (муниципальных) учреждений** определяется Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой,

квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации"

- состав бухгалтерской отчетности **страховых** организаций определяется Приказом Минфина РФ от 11 мая 2010 г. N 41н "О формах бухгалтерской отчетности страховых организаций и отчетности, представляемой в порядке надзора"

- состав бухгалтерской отчетности **кредитных** организаций определяется Указанием Центрального Банка России от 12 ноября 2009 г. N 2332-У "О перечне, формах и порядке составления и представления форм отчетности кредитных организаций в Центральный банк Российской Федерации"

- состав бухгалтерской отчетности **негосударственных пенсионных фондов** определяется приказом Минфина РФ от 10 января 2007 г. N 3н "Об особенностях бухгалтерской отчетности негосударственных пенсионных фондов"

- особенности бухгалтерского учета и составления отчетности малыми предприятиями установлены Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденными приказом Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н, и Информация Минфина России N ПЗ-3/2010 от 11.06.2009 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства". Согласно письму Минюста России от 14.01.99 N 302-ВЭ, Методические рекомендации не нуждаются в государственной регистрации. Информация № ПЗ-3/2010 размещена на интернет-сайте Министерства финансов РФ в Internet (<http://www.minfin.ru>), не имеет подписи.

1.2. Закон № 129-ФЗ

В соответствии с частью 2 ст.13 Закона № 129-ФЗ *«бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности государственных (муниципальных) учреждений, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), состоит из:*

- а) бухгалтерского баланса;*
- б) отчета о прибылях и убытках;*
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;*
- г) аудиторского заключения или заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии;*
- д) пояснительной записки.*

Состав бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) учреждений определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Для общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), устанавливается упрощенный состав годовой бухгалтерской отчетности в соответствии со статьей 15 настоящего Федерального закона».

При этом, согласно части 2 ст.5 Закона № 129-ФЗ, *«в планах счетов бухгалтерского учета, других нормативных актах и методических указаниях должна предусматриваться упрощенная система бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, а также для коллегий адвокатов и адвокатских бюро».*

1.3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации:

« Бухгалтерская отчетность организаций состоит из:

- а) бухгалтерского баланса;*
- б) отчета о прибылях и убытках;*
- в) приложений к ним, в частности отчета о движении денежных средств, приложения к бухгалтерскому балансу и иных отчетов, предусмотренных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;*
- г) пояснительной записки;*
- д) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с **федеральными законами** подлежит обязательному аудиту»* (п.30 Положения).

*« Организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в объеме форм, предусмотренных в пункте 30 настоящего Положения. Отчет о движении денежных средств разрешается не представлять **субъектам малого предпринимательства** и некоммерческим организациям. Кроме того, **субъекты малого предпринимательства** имеют право не представлять приложение к бухгалтерскому балансу, иные приложения и пояснительную записку»* (п.85 Положения).

1.4. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99

В соответствии с пунктом 5 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н), *«бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним и пояснительной записки (далее приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительная записка именуются пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках), а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту»*.

ПБУ 4/99, в отличие от Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, прямо не устанавливает никаких особенностей для состава форм бухгалтерской отчетности малых предприятий и некоммерческих организаций. Однако, согласно п.3 ПБУ 4/99, *«настоящее Положение применяется Министерством финансов Российской Федерации при установлении... упрощенного порядка формирования бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций»*.

1.5. Приказ Минфина от 22.07.2003 № 67н

До 2011 года состав отчетности регулировался приказом Министерства финансов от 22.07.2003 № 67н. В частности, в Указаниях об объеме форм бухгалтерской отчетности,

утвержденных этим приказом, было указано:

«Субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме показателей по группам статей Бухгалтерского баланса и статьям Отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма N 3), Отчет о движении денежных средств (форма N 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5), пояснительную записку».

Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма N 3), Отчет о движении денежных средств (форма N 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5) при отсутствии соответствующих данных»¹ (п.3 Указаний)

«Некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма N 3), Отчет о движении денежных средств (форма N 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5) при отсутствии соответствующих данных.

Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма N 6).

Общественным организациям (объединениям), не осуществляющим предпринимательской деятельности и не имеющим кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчетности не представляется Отчет об изменениях капитала (форма N 3), Отчет о движении денежных средств (форма N 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5) и пояснительная записка» (п.4 Указаний)..

1.6. Приказ Минфина от 02.07.2010 г. N 66н

Начиная с отчетности за 2011 год состав отчетности регулируется приказом Министерства финансов от 02.07.2010 г. N 66н. Данный приказ утвердил формы баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала; отчета о движении денежных средств; отчета о целевом использовании полученных средств, включаемого в состав бухгалтерской отчетности общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), а также регламентировал форму таблиц, которые могут быть включены в состав «иных приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках», которые далее в приказе №66н названы «пояснениями». Приказ № 66н прямо не устанавливает (в отличие от ранее действующего приказа № 67н) четко определенных особенностей по комплектности форм отчетности для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций. В приказе указано лишь, что *«организации - субъекты малого предпринимательства формируют бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной системе:*

а) в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках включаются показатели

¹ На практике отсутствие данных для заполнения форм бухгалтерской отчетности встречается крайне редко. Движение денежных средств, изменение капитала в части прибыли происходит практически в любой организации. В связи с этим, хотя формально приказ Минфина № 67н и оставлял за малыми предприятиями право при определенных обстоятельствах не оформлять Фомы 3-5, но на практике возможность воспользоваться этим правом была крайне маловероятна.

только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности².

Организации - субъекты малого предпринимательства вправе формировать представляемую бухгалтерскую отчетность в соответствии с **пунктами 1 - 4 настоящего приказа**» (п.6 Приказа № 66н).

1.7. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

Типовые рекомендации были разработаны во исполнение Федерального закона от 14.06.1995 N 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации". Несмотря на то, что вышеназванный закон утратил силу, сами Типовые рекомендации не отменены. Это связано со следующим: подп. 2 п. 7 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" также предусмотрена возможность применения упрощенной системы ведения бухгалтерской отчетности для малых предприятий, осуществляющих отдельные виды деятельности.

В Методических рекомендациях дана ссылка на применение Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и ПБУ 4/99 (п. 35 Методических рекомендаций). Причем, в п.36 указано, что малые предприятия, обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставляют бухгалтерскую отчетность в объеме:

а) Бухгалтерский баланс - форма N 1;

б) Отчет о прибылях и убытках - форма N 2;

в) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках:

- Отчет о движении капитала - форма N 3;

- Отчет о движении денежных средств - форма N 4;

- Приложение к бухгалтерскому балансу - форма N 5;

- пояснительная записка;

г) Отчет об использовании бюджетных ассигнований организацией - форма N 2-2 (утверждена письмом Минфина России от 27 июня 1995 г. N 61) и Справка об остатках средств, полученных из федерального бюджета (утверждена письмом Минфина России от 9 сентября 1996 г. N 79). Данные формы представляют малые предприятия, получающие бюджетные ассигнования».

Однако, в п.37 Методических рекомендаций далее указано: «В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 19 июля 1998 г. N 34н, годовая бухгалтерская отчетность **может представляться малым предприятием в сокращенном варианте.**

1.8 Информация № ПЗ-3/2010 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и

² Аналогично праву субъектов малого предпринимательства не оформлять формы 3-5 «при отсутствии данных для заполнения» (приказ Минфина № 67н), формулировка приказа Минфина № 66н («*приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности*») предполагает, что эта информация существует для подавляющего большинства организаций. То есть, на практике у организации есть возможность квалифицировать ту или иную информацию как важную или неважную в целях указания в приложениях к балансу и отчету о прибылях и убытках. Однако, крайне маловероятно, что организации удастся мотивировать отсутствие вообще каких-либо пояснений к балансу и отчету о прибылях и убытках тем, что полностью отсутствует существенная информация, подлежащая отражению в пояснениях.

бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства"

Информация № ПЗ-3/2010_детализирует понятие «сокращенный объем» для бухгалтерской отчетности субъекта малого предпринимательства:

«Субъект малого предпринимательства может составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном объеме. В частности, решение вопроса о включении в бухгалтерскую отчетность субъекта малого предпринимательства, за исключением эмитента публично размещаемых ценных бумаг, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств определяется необходимостью приведения в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках наиболее важной информации, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности» (п.17 Информации).

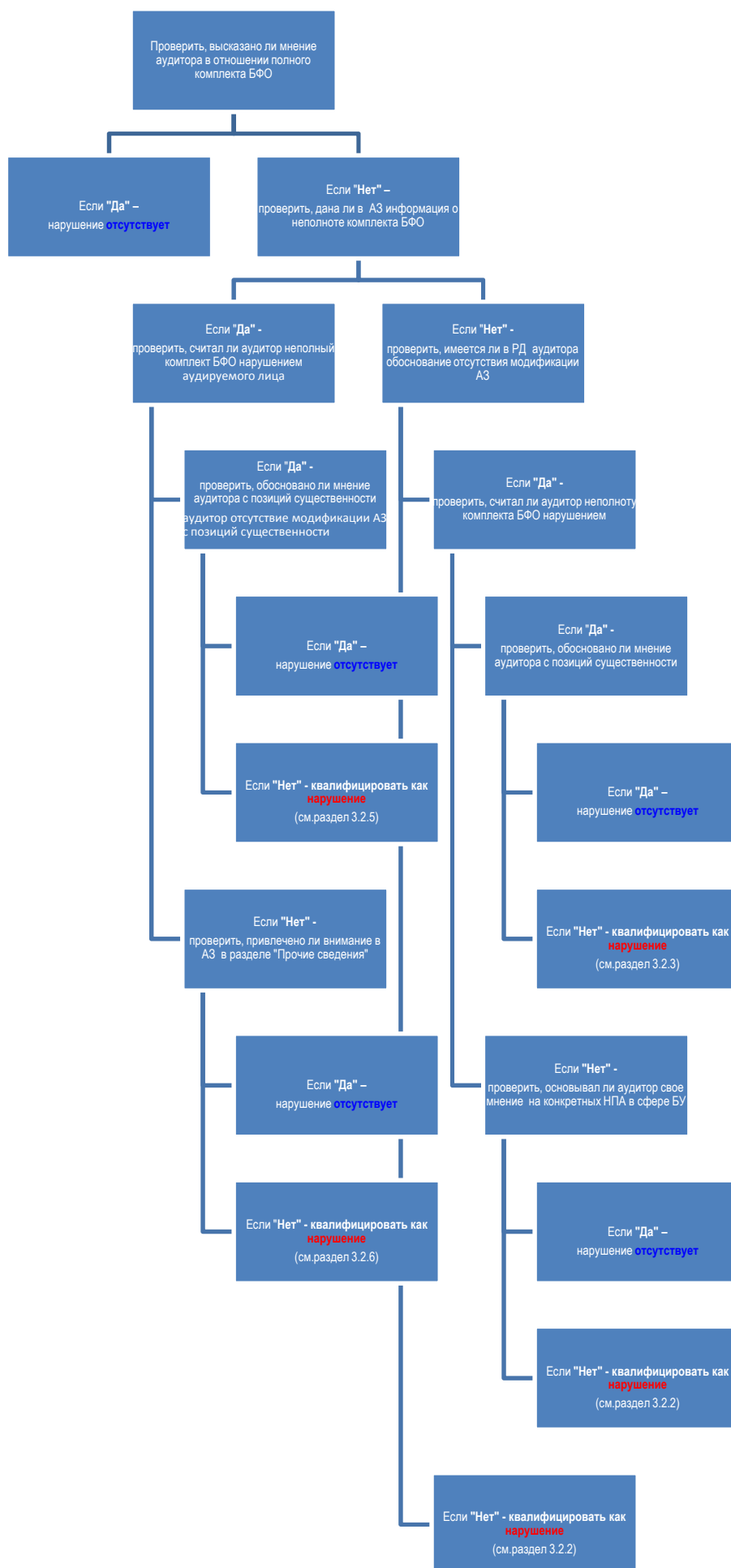
Там же приведены сводные данные о наличии в различных ПБУ норм об упрощенном порядке раскрытия той или иной информации в бухгалтерской отчетности субъекта малого предпринимательства (информация о связанных сторонах, о сегментах и т.п.)

2. Комплектность форм отчетности

2.1. В соответствии с п.33 «г» ФСАД 4/2010, при проверке конкретных аудиторских заданий уполномоченный эксперт должен дать оценку обоснованности аудиторского заключения. В соответствии с п. 3 «д» ФСАД 1/2010, аудиторское заключение должно содержать перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена. В соответствии с п.25 ФСАД 1/2010, к аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается бухгалтерская отчетность, в отношении которой выражается мнение.

Ниже на рис.1 представлена рекомендуемая последовательность действий уполномоченного эксперта при проверке комплектности прилагаемой к аудиторскому заключению бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО).

Рис.1. Рекомендуемая схема действий уполномоченного эксперта при проверке комплектности прилагаемой к аудиторскому заключению бухгалтерской (финансовой) отчетности



С учетом вышеуказанных требований, при оценке обоснованности аудиторского заключения по конкретному аудиторскому заданию аудитора - объекта ВККР, уполномоченный эксперт должен в обязательном порядке исследовать следующие вопросы:

- соответствует ли объем проаудированной бухгалтерской отчетности, указанный в аудиторском заключении, объему бухгалтерской отчетности, который аудируемое лицо **должно было** составить исходя из требований действующего законодательства с учетом отраслевой специфики (то есть, исходя из нормативной базы, указанной в разделе 3.1);

- соответствует ли объем проаудированной бухгалтерской отчетности, указанный в аудиторском заключении, объему бухгалтерской отчетности, сшитый с аудиторским заключением;

- если аудитор высказал в аудиторском заключении мнение в отношении **неполного** комплекта бухгалтерской отчетности, то

- (1) содержит ли аудиторское заключение надлежащую модификацию (подробнее см. п. 3.2.2), либо

- (2) рабочие документы аудитора содержат обоснование отсутствия такой модификации (о некоторых возможных случаях такого обоснования см. разделы 3.3, 3.4).

2.2. Если аудитор не модифицировал своё аудиторское заключение по причине неполного комплекта бухгалтерской отчетности, и в рабочем документе аудитора отсутствует обоснование причин отсутствия такой модификации со ссылкой на конкретные нормативно-правовые акты, уполномоченный эксперт должен квалифицировать это как ошибку аудитора.

2.3. Если аудитор зафиксировал в рабочем документе вывод о том, что аудируемое лицо **ошибочно** представило неполный комплект форм бухгалтерской отчетности, то аудитор должен квалифицировать выявленную ошибку как существенную или несущественную для целей модификации аудиторского заключения. Отсутствие зафиксированного в рабочем документе аудитора вывода о существенности/несущественности выявленной ошибки уполномоченный эксперт должен квалифицировать как ошибку аудитора.

2.4. Как указано в п.6 ПБУ 4/99, бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах её деятельности и изменениях в её финансовом положении. Исходя из этого, если по мнению аудитора отсутствие информации (которая должна была содержаться в отсутствующих формах бухгалтерской отчетности) не является существенным, то в рабочих документах файла должно содержаться обоснование того, что отсутствующая информация не оказывает существенного влияния на достоверность и полноту представления пользователя бухгалтерской отчетности о финансовом положении аудируемого лица, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении. Если такого обоснования в рабочем документе аудитора нет, уполномоченный эксперт должен квалифицировать это как ошибку аудитора.

2.5. Если аудитор **модифицировал** аудиторское заключение в связи с существенностью отсутствующих форм бухгалтерской отчетности, уполномоченный эксперт должен проверить соблюдение аудитором пунктов 30-31 ФСАД 2/2010:

«Если существенное искажение бухгалтерской отчетности связано с нераскрытием информации, которая должна быть раскрыта, аудитор должен:

- а) обсудить факт нераскрытия информации с представителями собственника аудируемого лица;*

- б) описать в специальной части характер нераскрытой информации;*

в) если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, включить нераскрытую информацию в специальную часть, если это практически осуществимо на основе полученных достаточных надлежащих аудиторских доказательств» (п.30 ФСАД 2/2010).

«Включение нераскрытой информации в специальную часть практически не осуществимо, если:

а) информация, подлежащая раскрытию, не была заранее подготовлена руководством аудируемого лица или в силу иных причин не может быть оперативно получена аудитором;

б) согласно суждению аудитора объем раскрываемой информации будет непропорциональным по отношению ко всему аудиторскому заключению» (п.30 ФСАД 2/2010).

.В частности, уполномоченный эксперт должен проверить:

- наличие в файле проверки документальных подтверждений обсуждения факта не раскрытия информации с представителями собственника аудируемого лица (наличие протоколов встреч, переписки с собственником аудируемого лица и т.п.);

- наличие в аудиторском заключении описания характера нераскрытой информации;

- наличие (1) детализации отсутствующей информации в аудиторском заключении, либо (2) фиксации в рабочем документе аудитора его суждения о том, что это практически не осуществимо (с описанием причин этого).

2.6. Если аудитор зафиксировал в рабочем документе вывод о том, что аудируемое лицо **правомерно** представило неполный комплект форм бухгалтерской отчетности, то уполномоченный эксперт должен проверить соблюдение аудитором п.7 ФСАД 2/2010:

*«Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к не отраженному в этой отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, **относящаяся к не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения** (далее - содержащая прочие факты часть). Содержащей прочие факты части присваивается наименование "Прочие сведения" (п.7 ФСАД 2/2010).*

.В частности, уполномоченный эксперт должен проверить:

- наличие в файле проверки обоснованного вывода аудитора о том, что отсутствующая информация не оказывает существенного влияния на достоверность и полноту представления пользователя бухгалтерской отчетности о финансовом положении аудируемого лица, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении (аналогично ситуации, указанной в разделе 3.2.4).

- если отсутствующая информация существенна, а ее отсутствие аудитор признал правомерным, то аудитор привлек к этой информации внимание, включив в аудиторское заключение часть «Прочие сведения».

3. Бухгалтерская отчетность субъекта малого предпринимательства

3.1. Анализируя обоснованность аудиторских заключений, выданных по бухгалтерской отчетности субъектов малого предпринимательства (далее – СМП), уполномоченному эксперту следует обратить внимание на **противоречия** в нормативно-правовых актах, перечисленных выше в разделах 3.1-3.8 и регламентирующих объем форм бухгалтерской отчетности для СМП:

- Как указано выше в разделе 1.2, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации не устанавливает различий между СМП по критерию обязательности аудита. В соответствии с п.85 Положения, СМП без всяких оговорок и исключений вправе не предоставлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу, иные приложения и пояснительную записку.

При этом, начиная с 1 января 2011 года, в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации был введен пункт 32: *«При составлении бухгалтерской отчетности организация руководствуется настоящим Положением, если иное не установлено другими положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету»*. Ранее этот пункт отсутствовал (что до 01.01.2011 указывало на приоритет Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации над другими нормативно-правовыми актами, утвержденными приказами Минфина).

- Приказ Минфина № 67н (действовал в отношении бухгалтерской отчетности за периоды по 2010г.) устанавливал различие в объеме форм бухгалтерской отчетности для СМП, подлежащим и не подлежащим обязательному аудиту (см. выше раздел 3.1.5).

- Приказ Минфина № 66н (действует, начиная с бухгалтерской отчетности за 2011г.) вообще не предусматривает права СМП формировать отчетность, состоящую из неполного количества форм. Согласно п.6 Приказа, СМП вправе лишь указывать в приложениях к балансу и отчету о прибылях и убытках не всю информацию, а только ту, которую сами сочтут «наиболее важной» (см. выше раздел 3.1.6). Это означает, что СМП должны формировать отчетность со всеми приложениями .

- Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (см.выше п.1.7) с одной стороны указывают, что СМП, подлежащие обязательному аудиту, формируют полный объем форм бухгалтерской отчетности (п.36 Методрекомендаций). С другой стороны, в п.37 Методрекомендаций со ссылкой на Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации указывается, что годовая бухгалтерская отчетность может представляться малым предприятием в «сокращенном варианте».

- Информация Минфина № ПЗ-3/2010 (см.выше п.3.1.9) со ссылкой на ПБУ 4/99 указывала, что решение вопроса о включении в бухгалтерскую отчетность СМП (кроме эмитента публично размещаемых ценных бумаг), отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств *«определяется необходимостью приведения в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках наиболее важной информации, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности»* - то есть, отдается на усмотрение самого СМП.

3.2. В условиях наличия вышеуказанных разночтений аудитор вправе, опираясь на свое профессиональное суждение, принять решение о правомерности представления аудируемым лицом неполного комплекта бухгалтерской отчетности.

Однако, в таком случае уполномоченный эксперт должен проверить, помимо указанного выше в разделах 3.2.2 – 3.2.6, следующее:

- наличие в файле проверки документированного профессионального суждения

аудитора со ссылкой на конкретный нормативно-правовой акт, регламентирующий состав бухгалтерской отчетности СМП;

- наличие в файле проверки обоснованного вывода о том, что аудируемое лицо является СМП по российскому законодательству;

Если такого обоснования в рабочем документе аудитора нет, уполномоченный эксперт должен квалифицировать это как ошибку аудитора.

3.3. Критерии, которым должны соответствовать организации для того, чтобы относиться к субъектам малого и среднего предпринимательства, установлены в п. 1 ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации".

К малым предприятиям относятся предприятия, у которых:

- средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать сто человек включительно;

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за предшествующий календарный год не должна превышать 400 млн. руб. (значение установлено Постановлением Правительства РФ от 22.07.2008 N 556);

- суммарная доля участия РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) не должна превышать 25% (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 25%.

Данное ограничение не распространяется на хозяйственные общества, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат учредителям (участникам) таких хозяйственных обществ - бюджетным научным учреждениям или созданным государственными академиями наук научным учреждениям либо бюджетным образовательным учреждениям высшего профессионального образования или созданным государственными академиями наук образовательным учреждениям высшего профессионального образования.

4. Бухгалтерская отчетность лица, применяющего упрощенную систему налогообложения

4.1. Распространенной ошибкой является неправильное определение аудируемым лицом и аудитором состава бухгалтерской отчетности организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения (далее – УСН). Согласно части 3 ст.4 Закона № 129-ФЗ, организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета. Должностные лица таких организаций могут ссылаться на эту норму как на освобождающую от обязанностей по составлению бухгалтерской отчетности. Однако, аудитор должен обратить внимание то, что помимо вышеуказанного Закона № 129-ФЗ, есть другие законодательные акты, требующие ведения бухгалтерского учета.

В Определении Конституционного Суда РФ от 13.06.2006 N 319-О говорится о том, что освобождение от обязанности ведения бухгалтерского учета не исключает

необходимость составления по данным об имущественном и финансовом положении и результатам хозяйственной деятельности бухгалтерской отчетности в установленном законом форме в целях обеспечения информационной открытости и возможности реализации акционерами своих прав.

Как уже было указано в разделе 3.1.1, в соответствии со ст.1 Закона № 307-ФЗ, аудитор высказывает мнение в отношении отчетности, предусмотренной **Федеральным законом** от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" и соответствующими нормативно-правовыми актами. Если аудитор по договору с клиентом обязуется провести аудит в соответствии с требованиями действующего законодательства об аудиторской деятельности, то факт использования УСН аудируемым лицом никак не влияет на обязанность аудитора.

Арбитражная практика поддерживает вышеуказанную позицию (в отношении обязательного аудита - см., например, постановление ФАС Уральского округа от 07.09.2009 № Ф09-6133/09-С1).

4.2. Если аудитор в обоснование своей позиции о правомерном представлении аудируемым лицом неполного комплекта форм бухгалтерской отчетности (или ее замены на налоговую отчетность или регистры налогового учета на УСН) ссылается в файле проверки **только** на право аудируемого лица не вести бухгалтерский учет на УСН, то уполномоченный эксперт должен квалифицировать это как ошибку аудитора. Однако, такая бухгалтерская отчетность может иметь особенности отчетности субъектов малого предпринимательства (см.выше раздел 3.3).

4.3. Аудитор вправе высказать мнение о достоверности налоговой отчетности с учетом особенностей, регламентированных ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам». Данный стандарт применяется, в частности, при проведении аудита отчетности составленной по правилам налогового учета (п. 2 «а» ФСАД 8/2011) и вступил в силу 28 октября 2011 года.

Если аудитор до 28.10.2011 выдал документ, озаглавленный или включающий в заголовке слова «Аудиторское заключение» с выражением мнения в отношении налоговой отчетности организации, находящейся на УСН, то уполномоченный эксперт должен квалифицировать это как ошибку аудитора. Однако, аудитор мог руководствоваться нормами Правила (стандарта) аудиторской деятельности "Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.1999 Протокол N 6). В таком случае, выдаваемый им документ должен называться «Заключение по специальному аудиторскому заданию» или включать в названии эти слова.

Если аудитор после 28.10.2011 выдал документ, озаглавленный или включающий в заголовке слова «Аудиторское заключение» с выражением мнения в отношении налоговой отчетности организации, находящейся на УСН, без учета положений ФСАД 8/2011, то уполномоченный эксперт также должен квалифицировать это как ошибку аудитора.

5. Бухгалтерская отчетность некоммерческой организации

5.1. Согласно части 4 ст.15 Федерального закона № 129-ФЗ, *«Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе:*

а) бухгалтерский баланс;

- б) отчет о прибылях и убытках;*
- в) отчет о целевом использовании полученных средств».*

Кроме того, аналогично малому предприятию, в соответствии с п.85 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, *Отчет о движении денежных средств разрешается не представлять некоммерческим организациям.*

Однако, Приказ Минфина № 66н (действует, начиная с бухгалтерской отчетности за 2011г.) вообще не предусматривает какие-либо особенности формирования бухгалтерской отчетности некоммерческой организации (как являющейся общественной, так и не являющейся).

5.2. В условиях наличия вышеуказанных разночтений аудитор вправе, опираясь на свое профессиональное суждение, принять решение о правомерности представления аудируемым лицом неполного комплекта бухгалтерской отчетности. В таком случае уполномоченный эксперт проверит, осуществил ли аудитор действия, аналогичные описанным в п.3.4.2 для субъекта малого предпринимательства

6. Выражение мнения при неполном комплекте бухгалтерской отчетности

6.1. В соответствии с Федеральным стандартом аудиторской деятельности 1/2010 «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», *«Немодифицированное мнение формулируется в аудиторском заключении следующим образом: "бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение [аудируемого лица] по состоянию на [отчетная дата], результаты [его] финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за [отчетный год] год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности" (п.16 ФСАД 1/2010).*

6.2. Как отмечено выше, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации предусматривает, что бухгалтерская отчетность субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций может не включать отчет о движении денежных средств. В таком случае, если информация о движении денежных средств не отражена таким аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности, и аудитор считает, что это правомерно, то аудитор не может высказать мнение о достоверности той части бухгалтерской отчетности, которой нет. Следовательно, в указанных случаях уполномоченный эксперт может не квалифицировать как ошибку формулировку выражения мнения аудитора, в которой нет слов *«...и движение денежных средств»*. Вместе с тем, если информация о движении денежных средств содержится в бухгалтерской отчетности (например, в пояснительной записке, в отчете о целевом использовании полученных средств), то аудитор обязан высказать мнение в обычной формулировке, предусмотренной федеральными стандартами аудиторской деятельности.

7. Порядок подписания бухгалтерской отчетности

7.1. В соответствии с частью 5 ст.13 Закона № 129-ФЗ *«бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или*

бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет».

В соответствии с ФСАД 1/2010, «к аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается бухгалтерская отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована и подписана аудируемым лицом в соответствии с правилами отчетности» (п.25 ФСАД 1/2010).

Из вышеуказанных норм следует, что:

- **все без исключения** формы бухгалтерской отчетности аудируемого лица, прилагаемые к аудиторскому заключению, должны быть подписаны и датированы;
- на каждой из форм бухгалтерской отчетности необходимо наличие **полного комплекта подписей**, предусмотренных правилами отчетности (в большинстве случаев - руководителя и главного бухгалтера).

7.2. В некоторых случаях системы компьютерной обработки данных или системы передачи отчетности по электронным каналам связи при выводе на печать формируют бухгалтерскую отчетность в бумажной форме, которая имеет дефекты. Например, в практике отмечены следующие случаи:

- отчетность кредитных организаций оформлялась без указания реквизита «дата подписания».
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, сформированные в табличной форме в соответствии с приложением 3 к приказу Минфина № 66н, оформлялись без заголовка, без реквизитов «подпись руководителя», «подпись главного бухгалтера», «дата подписания»
- в качестве бухгалтерской отчетности использовались выведенные на печать формы отчетности КНД 0710099, разработанные Приказом ФНС РФ от 19.12.2011 N ММВ-7-6/942@ "Об утверждении формата представления бухгалтерской отчетности в электронном виде" (с дополнением в виде штрих-кода, с реквизитами «подпись руководителя», «подпись главного бухгалтера», «дата подписания» только на первой странице, озаглавленной «Бухгалтерская отчетность».
- в качестве бухгалтерской отчетности использовался бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках за 2011 год, выведенный на печать из компьютерной бухгалтерской программы без простановки номера пояснения к балансу и отчету о прибылях и убытках в колонке «пояснения».

7.3. Уполномоченный эксперт, установивший, что с аудиторским заключением сшита бухгалтерская отчетность, которая имеет вышеуказанные или аналогичные отличия от форм, утвержденных приказом Минфина, должен определить, можно ли квалифицировать эти отличия как нарушение.

Так, например, согласно ПБУ 4/99 *«каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности, предусмотренная пунктом 5 настоящего Положения³, должна содержать следующие данные: наименование составляющей части; указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность; наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы; формат представления*

³ Согласно п.5 ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним и пояснительной записки (далее приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительная записка именуется пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках), а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

числовых показателей бухгалтерской отчетности» (п.14 ПБУ 4/99). Следовательно, отсутствие заголовка отдельной формы отчетности, поименованной в п.5 ПБУ 4/99, является нарушением.

Представление бухгалтерской отчетности на бумажном носителе в виде распечатки файла, сформированного в формате КНД 0710099, не предусмотрено. Формат КНД 0710099 разработан исключительно для предоставления отчетности в электронном виде, и не предназначен для замены формата отчетности в бумажном виде. В то же время, согласно п.25 ФСАД 1/2010, к аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская отчетность именно на «бумажном носителе». Следовательно, использование аудитуемым лицом в качестве бумажного вида отчетности распечатки отчетности, сформированной в формате КНД 0710099, в большинстве случаев приводит к нарушению. Если с аудиторским заключением сшита бухгалтерская отчетность формата КНД 0710099, уполномоченному эксперту рекомендуется руководствоваться общим подходом, указанным ниже в пп.3.7.5-3.7.6.

7.4. Уполномоченный эксперт, установивший, что отличие бухгалтерской отчетности, сшитой с аудиторским заключением, является нарушением, должен квалифицировать это нарушение как существенное или несущественное. Для такой квалификации он руководствуется своим профессиональным суждением. При этом он основывается на своем понимании того, насколько данное нарушение способно существенно повлиять на достоверность и полноту представления о финансовом положении аудируемого лица, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении.

7.5. Также необходимо учитывать, насколько выявленное нарушение способно ввести пользователя бухгалтерской отчетности в заблуждение или затруднить ему получение необходимой информации. Например:

- отсутствие ссылки в балансе в колонке «Пояснение» на номер пояснения может затруднить понимание сути пояснений;
- отсутствие заголовка какой-либо формы отчетности затрудняет её идентификацию;
- отсутствие подписей под формой отчетности не позволяют установить, действительно ли руководство организации приняло на себя ответственность за представленную бухгалтерскую отчетность;
- отсутствие даты подписания формы отчетности не дает возможности проверить, действительно ли аудитор действовал в соответствии с п.23 ФСАД 1/2010 («аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение»).

В то же время смешанный способ заполнения бухгалтерской отчетности, распечатанной на бумажном носителе (то есть, если в распечатанной форме отдельные реквизиты заполнены ручным способом) пользователя отчетности в заблуждение ввести не может и нарушением не является.

7.6. В отношении наличия в представленных формах бухгалтерской отчетности иной информации и реквизитов, которые не предусмотрены приказом Минфина, уполномоченный эксперт должен проверить, руководствовался ли аудитор требованиями ФСАД 1/2010:

«Если в составе бухгалтерской отчетности представлена дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, наличие которой не требуется правилами отчетности, то аудитор должен установить, ясно ли из того, как представлена эта информация, что она не относится к проаудированной бухгалтерской

отчетности» (п.26 ФСАД 1/2010)..

«Если четкое представление о том, что дополнительная информация не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности, отсутствует, то аудитор должен обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой изменить характер представления дополнительной информации. Если руководство аудируемого лица отказывается это сделать, то аудитор должен указать в аудиторском заключении, что такая дополнительная информация не была им проаудирована». (п.27 ФСАД 1/2010).

Так, например, наличие на бумажной форме отчетности штрих-кода, не предусмотренного приказом Минфина № 66н, не является нарушением, поскольку данный реквизит, хотя и не предусмотрен формой отчетности, но, очевидно, не относится к отчетности и не может дать пользователю отчетности ложную информацию или затруднить понимание содержащейся в отчетности информации.

7.7. Также отмечены случаи, когда аудируемое лицо объединило пояснения к балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительную записку. При этом аудитор никак не отразил данную ситуацию в рабочем файле проверки.

Уполномоченному эксперту следует в этой связи учитывать следующие обстоятельства.

Приказ Минфина № 66н утвердил формы приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках:

«а) форму отчета об изменениях капитала;

б) форму отчета о движении денежных средств;

в) форму отчета о целевом использовании полученных средств, включаемого в состав бухгалтерской отчетности общественных организаций (объединений), не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг)»,

и установил, что **«иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (далее - пояснения) оформляются в табличной и (или) текстовой форме»**, при этом **«содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом приложения N 3 к настоящему Приказу»** (п.4 Приказа Минфина № 66н).

В приказе Минфина № 66н никак не упомянута пояснительная записка.

Как можно видеть из приведенных выше положений приказа, под «пояснениями» в приказе понимаются **«иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках»**. Вместе с тем, в соответствии с Законом № 129-ФЗ пояснительная записка не входит в состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, а является самостоятельным документом. В соответствии с частью 2 ст.13 Закона № 129-ФЗ бухгалтерская отчетность состоит, в частности, из **«приложений к ним [к балансу и отчету о прибылях и убытках], предусмотренных нормативными актами»** (пункт «в» части 2 ст.13), и **«пояснительной записки»** (пункт «д» части 2 ст.13).

В то же время, согласно п.28 ПБУ 4/99, **«пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают информацию в виде отдельных отчетных форм (отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала и др.) и в виде пояснительной записки»**.

Из этого следует, что, хотя в приказе Минфина № 66н пояснительная записка прямо не поименована, она не является указанными в приказе «пояснениями», и обязана входить в бухгалтерскую отчетность как отдельный документ. Таким образом, включение пояснений к балансу и отчету о прибылях и убытках в текст пояснительной записки (вместо представления в виде самостоятельного документа), соответствует приказу Минфина № 66н, не противоречит ПБУ 4/99, но формально не соответствует требованиям Закона № 129-ФЗ.

В данной ситуации уполномоченному эксперту рекомендуется определить в каждом

конкретном случае, затрудняет ли включение пояснений к балансу и отчету о прибылях и убытках в состав пояснительной записки понимание содержащейся в отчетности информации. В частности, рекомендуется проверить, правильно ли аудируемое лицо привело ссылки на соответствующие пункты пояснительной записки в колонке «пояснения» баланса и отчета о прибылях и убытках. Если объединение пояснений и пояснительной записки не затрудняет понимание сведений, в них содержащихся, то уполномоченные эксперты могут квалифицировать объединение форм как несущественное нарушение либо констатировать наличие неясностей в трактовке нормативных документов, которые должны трактоваться в пользу проверяемого аудитора.