

РЕКОМЕНДАЦИИ

аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2006 год (письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации от 19 декабря 2006 г. № 07-05-06/302)

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. № 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 2006 г. обратить особое внимание на:

в части организации аудита

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

соблюдение аудируемым лицом Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»;

обязанность аудируемого лица представлять аудитору необходимую информацию и документацию;

необходимость описания обстоятельств, повлекших подготовку аудиторского заключения, отличного от безоговорочно положительного;

существенность положений, модифицирующих аудиторское заключение;

информацию о нарушениях, выявленных аудитором и устраненных аудируемым лицом до даты аудиторского заключения;

в части бухгалтерской отчетности аудируемого лица

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;

представление аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности информации о целевом финансировании;

представление аудируемым лицом доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках;

классификацию аудируемым лицом доходов;

признание аудируемым лицом доходов;

признание аудируемым лицом скидок (накидок);

признание аудируемым лицом расходов;

признание аудируемым лицом затрат по полученным займам и кредитам;

состав расходов будущих периодов, раскрытых аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности;

раскрытие аудируемым лицом – застройщиком информации по договорам долевого строительства;

отражение аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности сумм НДС при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал другой организации;

обоснованность принятия аудируемым лицом сроков полезного использования объектов основных средств и нематериальных объектов;

формирование аудируемым лицом групп однородных объектов основных средств для переоценки;

регулярность проведения аудируемым лицом переоценки основных средств;

резервирование аудируемым лицом под снижение стоимости материальных ценностей;

корректировку оценки финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;

проведение аудируемым лицом проверки финансовых вложений на обесценение;

раскрытие аудируемым лицом информации о дивидендах, рекомендованных или объявленных им;

раскрытие аудируемым лицом информации о полученных или подлежащих получению дивидендах;

резервирование аудируемым лицом сомнительных долгов;

своевременность списания аудируемым лицом дебиторской и кредиторской задолженности;

полноту раскрытия аудируемым лицом информации об аффилированных лицах;

полноту раскрытия аудируемым лицом информации об условных фактах хозяйственной деятельности;

составление аудируемым лицом консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности;

оформление бухгалтерской отчетности;

Применимые федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности

При проведении аудита бухгалтерской отчетности за 2006 г. необходимо руководствоваться федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями), в частности, следующими утвержденными в 2006 г. федеральными правилами (стандартами): № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация», № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности», № 28 «Использование результатов работы другого аудитора» и № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», а также № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами».

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.

Соблюдение аудируемым лицом Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита» в ходе аудита бухгалтерской отчетности аудитор обязан учесть (рассмотреть)

соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации, в том числе Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее – Федеральный закон). Рассмотрению, в частности, подлежит соблюдение аудируемым лицом установленных Федеральным законом или в соответствии с ним требований в отношении обязательных процедур внутреннего контроля и обязательного контроля.

Проведение соответствующих аудиторских процедур имеет особое значение при аудите бухгалтерской отчетности организаций, определенных статьей 5 Федерального закона: кредитных организаций, профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций и лизинговых компаний, организаций, осуществляющих управление инвестиционными фондами или негосударственными пенсионными фондами, организаций, оказывающих посреднические услуги при осуществлении сделок купли-продажи недвижимого имущества, др.

При выявлении фактов несоблюдения аудируемым лицом Федерального закона аудитор обязан предпринять меры, предусмотренные Федеральным законом, а также правилом (стандартом) № 14.

Непредставление аудируемым лицом необходимой аудитору информации и документации

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» при проведении аудита:

1) аудируемое лицо обязано, среди прочего:

предоставлять аудитору информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц;

не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита;

2) аудитор имеет право, среди прочего:

проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;

получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудита вопросам.

Исходя из этого аудитор самостоятельно определяет объем и состав информации и документации, запрашиваемой для проведения аудита. Наличие в запрашиваемой аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в ее предоставлении.

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» ограничение доступа аудитора к сотрудникам и информации может быть одним из признаков существования конфликта между руководством аудируемого лица и аудитором, который, в свою очередь, является одним из факторов риска, связанных с искажениями бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий руководства аудируемого лица.

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» в случае непредставления аудируемым лицом всей необходимой информации аудитор вправе отказаться от проведения аудита или от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении. Федеральное правило (стандарт) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» предусматривает, что при ограничении объема работы аудитора аудиторское заключение может быть модифицировано.

Описание обстоятельств, повлекших подготовку аудиторского заключения, отличного от безоговорочно положительного

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», если аудитор выражает любое мнение, за исключением безоговорочно положительного, он должен четко описать причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на бухгалтерскую отчетность.

Как правило, такая информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Существенность положений, модифицирующих аудиторское заключение

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» при определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано.

При модификации аудиторского заключения следует иметь в виду, что в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 4 «Существенность в аудите» при оценке последствий искажений бухгалтерской отчетности аудитор следует принимать во внимание существенность.

Выявленные аудитором нарушения, устраненные до даты аудиторского заключения

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» при проведении аудита аудируемое лицо обязано оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудита нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

Исходя из федерального правила (стандарта) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» в случае, когда аудируемое лицо устранило указанные нарушения до даты аудиторского заключения, в аудиторском заключении не должны описываться такие нарушения.

Обоснованность учетной политики аудируемого лица

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» 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 аудируемым лицом форм бухгалтерской отчетности характеру и условиям деятельности этой организации

В соответствии с ПБУ 4/99 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 Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н (с изменениями, внесенными приказом Минфина России от 18 сентября 2006 г. № 115н) 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 Минфина России от 22 июля 2003 г. № 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» 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 аудируемыми лицом форм бухгалтерской отчетности

В соответствии с ПБУ 4/99 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.

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» в аудиторском заключении должно быть указано, что аудит включал в себя, в том числе, оценку представления бухгалтерской отчетности. Иначе, при формировании аудиторского заключения аудитор должен оценивать также обоснованность изменения аудируемым лицом содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним.

Полнота бухгалтерской отчетности аудируемого лица

В соответствии с ПБУ 4/99, 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», 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, ПБУ 5/01 применяется в части, не противоречащей изданным позднее положениям по бухгалтерскому учету и другим нормативным правовым актам (в частности, ПБУ 6/01).

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.

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» 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 каждый факт неприменения аудируемым лицом правил бухгалтерского учета должен оцениваться аудитором с точки зрения обоснованности и полноты раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Существенность информации, раскрытой аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности

В соответствии с ПБУ 4/99 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 Федеральному закону «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 ПБУ 1/98 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 Минфина России от 22 июля 2003 г. № 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 ПБУ 1/98.

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 аудируемым лицом в бухгалтерском балансе активов и обязательств

В соответствии с ПБУ 4/99 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 Минфине России 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».

Представление аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности информации о целевом финансировании

В соответствии с Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н, группа статей «Целевое финансирование» включается в бухгалтерский баланс (в раздел «Капитал и резервы» вместо групп статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)») только некоммерческими организациями.

Коммерческие организации используют счет учета целевого финансирования для обобщения информации о движении бюджетных средств, предназначенных на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.), либо текущих расходов. Указанные средства учитываются и отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с ПБУ 13/2000.

Представление аудируемым лицом доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках

Исходя из приказов Минфина России от 18 сентября 2006 г. № 115н и № 116н начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2006 г. в бухгалтерской отчетности доходы и расходы организации не подразделяются на операционные, внереализационные и чрезвычайные.

При этом согласно ПБУ 9/99 выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг), прочие доходы, составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются в отчете о прибылях и убытках по каждому виду отдельно.

Согласно ПБУ 10/99 прочие расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов, а также расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В соответствии с ПБУ 4/99 показатели об отдельных доходах и расходах должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансовых результатов деятельности организации.

Классификация аудлируемым лицом доходов

В соответствии с ПБУ 9/99 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 аудлируемым лицом доходов

В соответствии с ПБУ 9/99 доходы организации (доходы от обычных видов деятельности, прочие поступления) признаются в бухгалтерском учете лишь при одновременном наличии условий, предусмотренных указанным ПБУ.

Признание аудлируемым лицом скидок (накидок)

В соответствии с ПБУ 9/99 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 Минфина России 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 ПБУ 10/99 расходы по обычным видам деятельности определяются с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Изменение установленной соглашением сторон цены договора в случаях и на условиях, предусмотренных договором, оформляется в соответствии с обычаями делового оборота (кредит-нотами, авизо и др.).

Признание аудлируемым лицом расходов

В соответствии с ПБУ 10/99 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 Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, не предусмотрено отражение указанных расходов на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Признание аудируемым лицом затрат по полученным займам и кредитам

В соответствии с ПБУ 15/01 затраты по полученным займам и кредитам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены (далее – текущие расходы), за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Включение в текущие расходы (начисление) затрат по займам и кредитам осуществляется:

в сумме причитающихся платежей согласно заключенных организацией договоров займа и кредитных договоров, независимо от того, в какой форме производятся указанные платежи;

равномерно (если иное не определено указанным ПБУ), независимо от того, когда фактически производятся платежи согласно заключенных организацией договоров займа и кредитных договоров.

Состав расходов будущих периодов, раскрытых аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, расходы, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией, в течение периода, к которому они относятся.

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (пояснения к счету 97 «Расходы будущих периодов»), к расходам будущих периодов относятся расходы, связанные с: горно-подготовительными работами;

подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий; неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др.

Раскрытие аудитуемым лицом - застройщиком информации по договорам долевого строительства

В соответствии с ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. 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 бухгалтерской отчетности организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Исходя из этого с целью формирования достоверного и полного представления о финансовом положении застройщика, осуществляющего операции, связанные с привлечением денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости на основании договора участия в долевом строительстве, финансовых результатах деятельности такого застройщика и изменениях в его финансовом положении в дополнение к требованиям, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, застройщик должен раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о:

обязательствах участников договора по внесению денежных средств с выделением невнесенных в срок платежей;

обязательствах застройщика перед участниками договора по передаче прав на объект строительства после получения разрешения на ввод его в эксплуатацию;

обязательствах застройщика перед участниками договора, возникающих в случае, если объект построен с отступлениями от условий договора, приведшими к ухудшению качества объекта, или с иными недостатками, а также по возврату денежных средств и уплаты процентов в случае существенного нарушения требований к качеству объекта долевого строительства;

задолженности по кредитам и займам, привлеченным для долевого строительства;

активах застройщика, находящихся в залоге в обеспечение исполнения обязательств по договору залогом, а также в обеспечение исполнения обязательств по договору поручительством;

задолженности участников договора по оплате квартир после завершения долевого строительства и признания застройщиком выручки от продажи квартир.

Отражение аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности сумм НДС при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал другой организации

Исходя из ПБУ 19/02 сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации восстановлению при передаче основных средств в качестве вклада в уставный капитал другой организации, включается в первоначальную стоимость финансовых вложений.

Исходя из ПБУ 6/01 сумма налога на добавленную стоимость по основным средствам, принятым в качестве вноса в уставный капитал, подлежащая налоговому вычету у принимающей организации в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации, подлежит отражению в бухгалтерском учете принимающей организации по дебету счета учета налога на добавленную стоимость в корреспонденции с кредитом счета учета добавочного капитала.

При передаче иного имущества в качестве вклада в уставный капитал другой организации сумма налога на добавленную стоимость отражается в бухгалтерском учете в таком же порядке.

Обоснованность принятых аудируемым лицом сроков полезного использования объектов основных средств и нематериальных активов

В соответствии с ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2000 срок полезного использования соответственно объекта основных средств и нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из критериев, предусмотренных указанными ПБУ.

В связи с этим в ходе аудита бухгалтерской отчетности, среди прочего, аудитор должен оценивать обоснованность определенных организацией сроков полезного использования объектов основных средств и нематериальных активов.

Формирование аудируемым лицом групп однородных объектов основных средств для переоценки

В соответствии с ПБУ 6/01 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 аудитуемым лицом переоценки основных средств

В соответствии с ПБУ 6/01 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.

Резервирование аудитуемым лицом под снижение стоимости материальных ценностей

В соответствии с ПБУ 5/01 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 морально устарели, либо полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость или стоимость продажи которых снизилась.

Резервирование в отношении товаров, числящихся на конец отчетного года как товары отгруженные, не производится.

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

В соответствии с ПБУ 19/02 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 по данному вопросу выбор осуществляется в отношении периодичности проведения корректировки оценки указанных финансовых вложений (ежемесячно, ежеквартально).

Проведение аудитором лицом проверки финансовых вложений на обесценение

В соответствии с 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.

Раскрытие аудитором лицом информации о дивидендах, рекомендованных или объявленных им

В соответствии с ПБУ 7/98 годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы организации за отчетный год в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности этой организации за отчетный год, раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся.

Промежуточные дивиденды, выплаченные в течение года, за который подготавливается бухгалтерская отчетность, отражаются обособленно в годовом бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы» (в круглых скобках).

Раскрытие аудитором лицом информации о полученных или подлежащих получению дивидендах

Исходя из ПБУ 7/98 объявление дочерними и зависимыми обществами аудируемого лица в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности этого лица за отчетный год дивидендов за периоды, предшествовавшие отчетной дате, признается событием после отчетной даты, подтверждающим существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность. В соответствии с ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Учитывая это, поступления в виде дивидендов признаются доходами в сумме за минусом суммы налога, удерживаемого налоговым агентом согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах. В отчете о прибылях и убытках поступления в виде

дивидендов отражаются по статье «Доходы от участия в других организациях».

Резервирование аудируемым лицом сомнительных долгов

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, организация 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 ПБУ 1/98 (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 аудируемым лицом дебиторской и кредиторской задолженности

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

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 аудируемым лицом информации об аффилированных лицах

В соответствии с ПБУ 4/99 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 ПБУ 11/2000. В бухгалтерской отчетности организаций иных организационно-правовых форм информацию об аффилированных лицах целесообразно раскрывать применительно к порядку, установленному указанным ПБУ.

В соответствии с указанным ПБУ перечень аффилированных лиц, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается самостоятельно организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, на основе этого ПБУ, 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», 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 аудируемым лицом информации об условных фактах хозяйственной деятельности

В соответствии с ПБУ 4/99 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 ПБУ 8/01.

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», если аудитор приходит к выводу о том, что информация раскрыта в бухгалтерской

отчетности неполно, он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Составление аудируемым лицом консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России 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 Минфина России 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 ПБУ 4/99 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) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» 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.

