

РЕКОМЕНДАЦИИ
аудиторским организациям, индивидуальным
аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой
бухгалтерской отчетности организаций за 2008 год

(письмо Департамента регулирования государственного
финансового контроля, аудиторской деятельности,
бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов
Российской Федерации от 29 января 2009 г. № 07-02-18/01)

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 2008 г. обратить особое внимание на то, что имевшие место в 2008 г. события на финансовом рынке, а также текущая экономическая ситуация оказали или могут оказать влияние на деятельность и бухгалтерскую отчетность организаций, что, в свою очередь, может иметь последствия для организации и осуществления аудита указанной отчетности. Могут значительно возрасти обычные аудиторские риски, а также возникнуть новые аудиторские риски. В связи с этим необходимо учесть возможное влияние текущей экономической ситуации на планирование аудита, рассмотрение аудитором ошибок и недобросовестных действий, внутренний контроль, аудиторские процедуры по существу и взаимодействие с представителями собственников.

Планирование аудита

Согласно ФПСАД № 3 «Планирование аудита» при разработке общего плана аудита аудитор необходимо принимать во внимание, среди прочего, общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица. Перечень вопросов, подлежащих рассмотрению для получения информации о деятельности аудируемого лица (в части общих экономических факторов и особенностей отрасли), приведен в приложении к ФПСАД № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица».

Согласно ФПСАД № 3 общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе

аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур.

Исходя из этого, в процессе аудита аудитору может потребоваться переоценить аудиторские риски, принятые им во внимание при первоначальном составлении общего плана аудита и программы аудита. При этом аудитор может прийти к выводу, что существует значительный риск существенного искажения бухгалтерской отчетности. Следствием такого вывода может стать пересмотр характера, времени или продолжительности аудиторских процедур, необходимой квалификации членов аудиторской группы либо необходимого уровня руководства и надзора за работой членов аудиторской группы. Повышенный аудиторский риск может потребовать увеличения объема осуществляемой аудиторской процедуры, проведения ее непосредственно по состоянию на конец отчетного года, изменения характера процедуры.

Рассмотрение аудитором ошибок и недобросовестных действий руководства аудируемого лица

В связи с текущей экономической ситуацией возможно усугубление действия факторов, которые определяют риск искажения бухгалтерской отчетности организаций в силу недобросовестных действий руководства аудируемого лица. Согласно ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» о наличии и возрастании значения таких факторов свидетельствует, среди прочего, следующее:

спад в отрасли, сопровождающийся растущим количеством случаев банкротства организаций и существенным спадом покупательского спроса;

большая часть доходов руководства аудируемого лица состоит из премий, опционов на акции и других материальных стимулов, размер которых во многом зависит от того, насколько успешно аудируемое лицо достигает неоправданно амбициозных целей в отношении результатов финансовой деятельности, финансового положения и поступления денежных средств;

руководство аудируемого лица имеет неоправданно высокий интерес к поддержанию или увеличению цены акций аудируемого лица или к увеличению темпов роста доходности, которые обеспечиваются с помощью тенденциозных подходов к ведению бухгалтерского учета;

руководство аудируемого лица берет обязательства по достижению аудируемым лицом заведомо завышенных и нереалистичных результатов;

руководство аудируемого лица ставит неоправданно амбициозные финансовые цели и задачи перед бухгалтерскими работниками;

необычные или умышленно усложненные хозяйственные операции (особенно ближе к окончанию отчетного периода), проблематичные с точки зрения требования приоритета содержания перед формой;

неоправданно усложненная организационная структура аудируемого лица, привлечение для ведения деятельности многочисленных юридических лиц, использование соподчиненности руководства аудируемого лица или заключение договоров без очевидной деловой цели;

необычно высокая зависимость от долговых обязательств, недостаточная способность выполнить требования по погашению обязательств или наличие долговых контрактов, выполнение которых затруднительно;

угроза надвигающегося банкротства, ареста имущества или внешнего поглощения;

плохое или ухудшающееся финансовое положение в результате гарантирования руководством аудируемого лица крупных сумм долговых обязательств.

Аудит, проведенный в соответствии с ФПСАД № 13, призван обеспечить разумную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений, вызванных как недобросовестными действиями, так и ошибками.

Вопросы системы внутреннего контроля аудируемого лица

В связи с возможным возрастанием аудиторских рисков, обусловливаемым текущей экономической ситуацией, аудитор должен обратить особое внимание на функционирование системы внутреннего контроля аудируемого лица. В частности, на такие вопросы, как состояние контроля за работой подразделений аудируемого лица, процесс оценки рисков у аудируемого лица, контроль за оценкой отдельных видов активов и обязательств, контроль за списанием дебиторской и кредиторской задолженности с бухгалтерского баланса, процесс принятия решений о привлечении внешних специалистов (например, оценщиков) и контроль за качеством их работы.

Аудиторские процедуры по существу

В связи с тем, что в результате текущей экономической ситуации могут возрасти внутренний и контрольный риски, аудитору может потребоваться модифицировать запланированные аудиторские процедуры по существу или выполнить дополнительные процедуры по существу. Цель таких действий – снизить уровень выявления риска до приемлемого,

обеспечивающего подтверждение мнения аудитора о бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Например, возможна следующая модификация запланированных процедур по существу:

- 1) изменение характера теста для повышения его результативности (тест в отношении внешних источников вместо теста в отношении внутренних источников);
- 2) изменение времени проведения теста (тест по состоянию на отчетную дату вместо теста на промежуточную дату);
- 3) изменение объема тестирования.

Рассмотрение полноты и качества раскрытия информации в бухгалтерской отчетности

В текущей экономической ситуации аудитор должен обратить особое внимание на полноту и качество раскрытия информации в бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

В соответствии с ПБУ 4/99¹ бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

При оценке полноты и качества раскрытия аудируемым лицом информации в бухгалтерской отчетности аудитору необходимо рассмотреть следующие вопросы.

1. Адекватность форм бухгалтерской отчетности условиям и характеру деятельности

В приложении к приказу Минфина России 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.

В соответствии с Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н, при формировании бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету по раскрытию в

¹ Здесь и далее - при использовании настоящих Рекомендаций для организации и осуществления аудита годовой бухгалтерской отчетности (консолидированной отчетности) кредитных организаций (банковских (консолидированных) групп) за 2008 г. следует ориентироваться на нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности, принимаемые Центральным банком Российской Федерации.

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 ФПСАД № 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.

2. Раскрытие информации о неопределенности в деятельности

В соответствии с ПБУ 1/2008, если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Согласно ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» на основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, существует ли в соответствии с его профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. В случае если допущение непрерывности деятельности можно считать соблюдаемым, но тем не менее при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор устанавливает:

описываются ли адекватно в бухгалтерской отчетности факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность, и планы его руководства, связанные с такими факторами;

указывается ли в бухгалтерской отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе нормального осуществления своей деятельности.

Если в бухгалтерской отчетности адекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить безоговорочно положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него привлекающий внимание к ситуации абзац, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, обуславливающими значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на соответствующий пункт пояснительной записки к бухгалтерской отчетности.

Если в бухгалтерской отчетности неадекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение (в зависимости от конкретных обстоятельств). В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Исходя из этого при рассмотрении аудитором необходимости и целесообразности отражения в аудиторском заключении вопроса полноты и качества раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о неопределенности в деятельности аудируемого лица либо модификации аудиторского заключения в связи с этим вопросом аудитор должен принять во внимание всю совокупность полученных им в ходе аудита аудиторских доказательств, а также всю известную ему информацию, в том числе о возможном влиянии аудиторского заключения на решения, принимаемые пользователями бухгалтерской отчетности аудируемого лица в отношении этого лица.

3. Раскрытие информации о «забалансовых» фактах хозяйственной деятельности

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении. 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.

Исходя из этого в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию любая существенная информация о фактах хозяйственной деятельности, обобщаемая в забалансовом учете. Такой информацией могут быть, например, данные о форвардных и фьючерсных сделках, операциях СВОП, РЕПО, залоговых операциях.

Согласно ФПСАД № 6, если аудитор приходит к выводу о том, что информация раскрыта в бухгалтерской отчетности неполно, он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Проверка применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

Согласно ФПСАД № 11 при выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица аудитор должен рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность этого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным годом (проверка применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица).

При планировании аудита аудитор должен проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. В ходе аудита аудитор должен внимательно следить за тем, имеются ли доказательства существования факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. Среди таких факторов - убытки на протяжении ряда лет, отрицательная величина оборотного капитала, существенные непогашенные долги, падающий объем или отсутствие перспектив наращивания объема продаж товаров, продукции, работ, услуг, др.

В случае выявления указанных факторов аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры, предусмотренные ФПСАД № 11.

Аудиторское заключение

Согласно Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

До утверждения уполномоченным федеральным органом соответствующих федеральных стандартов аудиторской деятельности обязательными для аудиторских организаций, аудиторов являются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности,

утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696. В частности, ФПСАД № 6, которое применяется с учетом положений Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

Исходя из этого вводная часть, часть, описывающая объем аудита, и часть, содержащая мнение аудитора, в аудиторском заключении с выражением безоговорочно положительного мнения могут быть оформлены следующим образом:

«Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "УУУ" за период с 1 января по 31 декабря 2008 г. включительно. Бухгалтерская отчетность организации "УУУ" состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской отчетности несет исполнительный орган организации "УУУ". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке бухгалтерской отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

По нашему мнению, бухгалтерская отчетность организации "УУУ" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2008 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2008 г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки бухгалтерской отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки бухгалтерской отчетности).».

Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности

При проведении аудита годовой бухгалтерской отчетности за 2008 г. необходимо обратить особое внимание на следующие вопросы составления бухгалтерской отчетности:

- выполнение требования осмотрительности;
- последующая оценка финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- начисление амортизационных отчислений по реконструируемым объектам основных средств;
- определение величины отложенных налоговых активов и обязательств при изменении ставки налога на прибыль;
- раскрытие информации о выданных поручительствах и других видах обеспечений;
- раскрытие информации о связанных сторонах;
- раскрытие информации о событиях после отчетной даты;
- обоснованность отступлений от правил бухгалтерского учета;
- составление консолидированной (сводной) финансовой отчетности.

Выполнение требования осмотрительности

В соответствии с ПБУ 1/98 учетная политика аудируемого лица должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности).

Согласно ФПСАД № 6 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.

При оценке соблюдения аудируемым лицом при подготовке бухгалтерской отчетности требования осмотрительности аудитор необходимо рассмотреть следующие вопросы.

1. Проведение аудируемым 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.

При проверке используются данные об учетной стоимости финансовых вложений по состоянию на отчетную дату года, за который составляется бухгалтерская отчетность, и отчетную дату года, предшествующую отчетному году.

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

2. Резервирование аудируемым 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 которых снизилась.

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

3. 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.

Норма пункта 70 указанного Положения с учетом пункта 7 ПБУ 1/98 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 (или иными предусмотренными законодательством способами), то она может не создавать резерв по данному долгу, т.е. не рассматривать его как сомнительный долг.

4. Проверка нематериальных активов на обесценение

В соответствии с ПБУ 14/2007 нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО.

Порядок проверки нематериальных активов на обесценение определен МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Признание и отражение в бухгалтерской отчетности соответствующего убытка, выявленного по результатам

проверки нематериальных активов на обесценение, производится применительно к порядку, определенному МСФО (IAS) 36.

Последующая оценка финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость

В соответствии с пунктом 20 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.

В случае, когда установленные пунктом 20 ПБУ 19/02 правила последующей оценки объекта финансовых вложений в период с 1 июля по 31 декабря 2008 г. не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, такой объект отражается в годовой бухгалтерской отчетности организации за 2008 год по стоимости его последней оценки в бухгалтерском учете (например, в оценке по состоянию на 30 июня 2008 г. – для объектов, приобретенных до 1 июля 2008 г., по первоначальной стоимости – для объектов, приобретенных после 30 июня 2008 г.). При этом в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» о данном факте должно быть сообщено в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности за 2008 г. с соответствующим обоснованием.

Начисление аудируемым лицом амортизационных отчислений по реконструируемым объектам основных средств

В соответствии с ПБУ 6/01 в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, за исключением случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев. Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Исходя из этого начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств, находящимся в процессе частичной

реконструкции (без полной остановки объекта либо полного прекращения его использования), не приостанавливается. При этом выделение части объекта, подлежащей реконструкции, в отдельный инвентарный объект ПБУ 6/01 не предусмотрено.

Определение величины отложенных налоговых активов и обязательств при изменении ставки налога на прибыль

В соответствии с ПБУ 18/02 отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль организаций, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль организаций, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Исходя из этого отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в годовой бухгалтерской отчетности по ставке налога на прибыль, действующей на 31 декабря отчетного года.

Вместе с тем в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах информация об изменении ставки налога на прибыль и оценке влияния этого на показатели бухгалтерской отчетности организации раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (с учетом ее существенности).

В соответствии с ПБУ 18/02 в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Исходя из этого величина отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражается в бухгалтерской отчетности по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, с учетом пересчета на условия измененной ставки налога на прибыль.

Раскрытие аудитуемым лицом информации о выданных поручительствах и других видах обеспечений

В соответствии с ПБУ 4/99 пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать, среди прочего, дополнительные данные о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации. В частности, обо всех выданных до отчетной даты поручительствах и других видах обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения которых не наступили.

Порядок раскрытия информации об условных фактах хозяйственной деятельности в бухгалтерской отчетности (кроме кредитных организаций) установлен ПБУ 8/01.

Согласно ФПСАД № 6, если аудитор приходит к выводу о том, что информация раскрыта в бухгалтерской отчетности неполно, он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Раскрытие аудируемым лицом информации о связанных сторонах

В соответствии с ПБУ 4/99 пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать данные о связанных сторонах. Порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций установлен ПБУ 11/2008.

В соответствии с ПБУ 11/2008 перечень связанных сторон, 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 связанной стороной с учетом соблюдения требования приоритета содержания перед формой.

Информация о связанных сторонах должна быть изложена ясно и полно с тем, чтобы заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности были понятны характер и содержание отношений и операций со связанными сторонами.

Согласно ФПСАД № 9 «Связанные стороны», если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно связанных сторон 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 о событиях после отчетной даты

В соответствии с ПБУ 7/98 существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации. Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Последствия события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах, либо путем раскрытия соответствующей информации.

Согласно ФПСАД № 10 «События после отчетной даты», если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица, то ему следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в бухгалтерской отчетности.

Обоснованность отступлений от правил бухгалтерского учета

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 ФПСАД № 6 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.

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 и зависимых 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 в соответствии с МСФО.