

РЕКОМЕНДАЦИИ

аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2004 год (письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации от 7 февраля 2005 г. № 07-03-01/93)

В целях повышения качества аудита бухгалтерской отчетности организаций и руководствуясь Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Министерства 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 организаций за 2004 г. обратить внимание на следующее.

Соответствие принятых организацией форм бухгалтерской отчетности характеру и условиям деятельности организации

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

В приложении к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н приведены образцы форм бухгалтерской отчетности организации, которые рекомендовано учитывать при разработке форм бухгалтерской отчетности, представляемых в установленные адреса.

Согласно Указаниям о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н, при формировании бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования нормативно-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.

Если организация принимает решение о представлении бухгалтерской отчетности по указанным образцам форм, то предусмотренные в них показатели (строки, графы), по которым у этой организации отсутствуют соответствующие активы, обязательства, доходы, расходы, хозяйственные операции, в формы бухгалтерской отчетности не включаются.

Полнота бухгалтерской отчетности

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Существенность информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

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

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н, организация должна раскрывать принятые способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Министерства финансов российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н, показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Аналогичный подход к определению существенности предусмотрен Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н.

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

Полнота раскрытия информации об аффилированных лицах

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, пояснения к бухгалтерскому учету и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать данных об аффилированных лицах.

Порядок раскрытия информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности акционерных обществ (кроме кредитных организаций) установлен Положением по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000),

утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 января 2000 г. № 5н. В бухгалтерской отчетности организаций иных организационно-правовых форм информацию об аффилированных лицах целесообразно раскрывать применительно к порядку, установленному ПБУ 11/2000.

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

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

Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 9 «Аффилированные лица», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями и дополнениями), 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.

Классификация доходов организации

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

Регулярность проведения переоценки основных средств

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2003 г.

№ 26н, при принятии решения о переоценке группы 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.

Исходя из Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н, решение проводить переоценку основных средств, равно как и отказ в дальнейшем от данного решения является изменением учетной политики организации.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей

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

Проверка финансовых вложений на обесценение

Исходя из Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10 декабря 2002 г. № 126н, при составлении годовой бухгалтерской отчетности в отношении финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость и наблюдаются признаки обесценения, организация должна провести проверку наличия условий устойчивого существенного снижения их стоимости.

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

Резервы сомнительных долгов

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

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

С учетом пункта 7 ПБУ 1/98 норма пункта 70 указанного Положения устанавливает возможность образовывать резервы только в тех случаях, когда по оценке организации реально существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности. Иначе, если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении в течение 12 месяцев после отчетной даты полной оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, не обеспеченной гарантиями, то она может не создавать резерв по данному долгу, т.е. не рассматривать его как сомнительный долг.

Своевременность списания дебиторской и кредиторской задолженности

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

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 в отчетности годовых дивидендов

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 1998 г. № 56н, годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы 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.

Вместе с тем, объявление в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате, может быть признано событием после отчетной даты, подтверждающим существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность.

Обязательность оформления кодовой части бухгалтерской отчетности, представляемой в территориальный орган государственной статистики

В соответствии с приказом Госкомстата России и Минфина России от 14 ноября 2003 г. № 475/102н «О кодах показателей бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики» при представлении организацией в территориальный орган статистики годовой бухгалтерской отчетности в случае включения в формы годовой бухгалтерской отчетности сформированного в бухгалтерском учете показателя, данные по которому обрабатываются в установленном порядке в органах государственной статистики, организации проставляют коды строк по соответствующему показателю согласно приложенным к указанному приказу Кодам показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики.

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.

Составление консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности

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

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

Существенность положений, модифицирующих аудиторское заключение

Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями и

дополнениями), при определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано.

При модификации аудиторского заключения следует иметь в виду, что в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите», утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями и дополнениями), при оценке последствий искажений бухгалтерской отчетности аудитору следует принимать во внимание существенность.