**Содержание**

|  |  |
| --- | --- |
| Введение | 3 |
| 1 Теоретические основы аудита формирования финансовых результатов | 5 |
| * 1. Понятие и порядок формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете | 5 |
| 1.2 Цель, задачи и информационная база аудита финансовых результатов и их использования | 6 |
| 2 Обзор методик аудита формирования финансовых результатов | 9 |
| 2.1 Методика Богатой И.Н. | 9 |
| 2.2 Методика Миргородской Т.В. | 13 |
| 2.3 Методика В.И.Подольского | 17 |
| 3 Аудит формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете на примере ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика”. | 22 |
| 3.1 Общий план и программа аудита финансовых результатов на примере ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика”. | 22 |
| 3.2 Аудит финансовых результатов по методике Богатой И.Н. | 23 |
| 3.3 Типовые ошибки, допускаемые в бухгалтерском учете финансовых результатов | 29 |
| Заключение | 31 |
| Список использованных источников | 32 |

**Введение**

В настоящее время Россия активно включается в процесс международной экономической интеграции, идет формирование рыночной инфраструктуры и развитие ее экономики на качественно новом уровне. Приток в Россию иностранного капитала, появление большого числа иностранных компаний и их представительств, филиалов и дочерних предприятий настоятельно потребовали ознакомления с международными правилами не только ведения бизнеса, но и юридического, таможенного и учетного оформления сделок.

Таким образом, реформа экономики в нашей стране не смогла не затронуть систему бухгалтерского учета и контроля.

Переход России к рыночным отношениям выявил необходимость формирования в стране новой формы финансового контроля – аудита. За прошедшее десятилетие были достигнуты значительные результаты в развитии аудита: принят Закон "Об аудиторской деятельности" № 307-ФЗ от 30.12.2008, разработаны аудиторские стандарты, созданы общественные организации аудиторов. Главная цель аудита - обеспечение контроля за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности.

Реформирование системы бухгалтерского учета, возникновение и развитие налогового учета, внедрение в российскую практику международных стандартов финансовой отчетности предопределили значительные изменения требований к аудиту. В настоящее время аудит в России также находится в стадии реформирования – принят новый закон “Об аудиторской деятельности”, меняются требования к подготовке аудиторов.

Актуальность учета и контроля формирования финансовых результатов на предприятии во все времена была очень велика, а в настоящее время с учетом всех изменений в системе бухгалтерского учета особенно. Так как вся необходимость ведения бухгалтерского учета направлена на основную цель - получение достоверной информации о финансовом результате деятельности предприятия.

Однако различных пользователей бухгалтерской отчетности интересуют только определенные качества финансовых результатов. Например, администрацию предприятия интересуют масса полученной прибыли и ее структура, факторы, воздействующие на ее величину. Налоговые инспекции заинтересованы в получении достоверной информации обо всех слагаемых налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Потенциальных инвесторов интересуют вопросы качества прибыли, т.е. устойчивости и надежности получения прибыли в ближайшей и обозримой перспективе, для выбора и обоснования стратегии инвестиций, направленной на минимизацию потерь и финансовых рисков от вложений в активы данной организации.

Цель курсовой работы – проведение аудита формирования финансовых результатов и их использования в ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика”.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

-изучить теоретические основы аудита формирования финансовых результатов и их использования;

-дать характеристику системе внутреннего контроля на предприятии;

-разработать план и программу аудита финансовых результатов и их использования на предприятии;

-предложить рекомендации по совершенствованию аудита формирования финансовых результатов ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика”.

Основными нормативными документами, используемыми для написания работы, являлись: НК РФ, ФЗ "О бухгалтерском учете" (№ 129 Ф3), Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99), Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02), а также Правила (стандарты) аудиторской деятельности.

**1 Теоретические основы аудита формирования финансовых результатов**

***1.1 Понятие и порядок формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете***

Функционирование предприятия независимо от видов деятельности и форм собственности в условиях рынка определяется его способностью приносить достаточный доход или прибыль.

Прибыль – это конечный финансовый результат деятельности предприятия, характеризующий абсолютную эффективность его работы. В условиях рыночной экономики прибыль выступает важнейшим фактором стимулирования производственной и предпринимательской деятельности предприятия и создает финансовую основу для ее расширения, удовлетворения социальных и материальных потребностей ее коллектива.

Текущий налог на прибыль становится одним из основных источников формирования доходов бюджета (федерального и регионального). За счет прибыли погашаются долговые обязательства предприятия перед банком и инвесторами. Следовательно, прибыль становится важнейшим обобщающим показателем в системе оценочных показателей эффективности производственной, коммерческой и финансовой деятельности предприятия. Сумма прибыли, получаемая предприятием, обусловлена объемом продаж продукции, ассортиментом, уровнем затрат и инфляционными процессами, которыми неизбежно сопровождаются рыночные отношения.

Система показателей прибыли включает в себя:

- прибыль (убыток) от продаж. Образуется как результат покрытия валовой прибылью коммерческих и управленческих расходов. Это главный элемент прибыли до налогообложения, который у нормально функционирующей

организации составляет основу чистой прибыли и отражает роль маркетинговых и производственных факторов в формировании финансовых результатов. Убыток от продаж свидетельствует о неэффективном ведении хозяйственной деятельности, что требует выявления причин высоких расходов, оценки ценовой политики организации;

- прибыль до налогообложения характеризует величину общего экономического эффекта, полученного от финансово-хозяйственной деятельности. Ее формирование в значительной степени может определяться финансовыми результатами по операциям, не относящимся к обычным видам деятельности. Не исключено, что существенная сумма прибыли от продаж теряется в результате прочих убытков;

- чистая прибыль является важнейшим показателем, обобщающим результаты хозяйственной деятельности. Аналитическое значение этого показателя обусловлено разнообразными и многочисленными факторами его формирования. Оценка роли этих факторов позволяет анализировать качество прибыли, реальный прирост капитала, прогнозировать изменение финансовых результатов, оценивать качество управленческих решений руководства организации в отчетном году. Роль показателя чистой прибыли обусловлена также и тем, что он показывает возможности и границы направления капитала организации на цели расширенного воспроизводства и выплату доходов собственникам (участникам и учредителям организации) по результатам отчетного года.

***1.2 Цель, задачи и информационная база аудита финансовых результатов и их использования***

Целью аудита финансовых результатов и распределения прибыли является установление достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков предприятия, законности распределения и использования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения.

Это необходимо для установления достоверности конечного финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

Основными задачами данного вида аудита являются:

-оценка соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности данным синтетического и аналитического учета составляющих конечного финансового результата;

-подтверждение соответствия оформленных предприятием бухгалтерских операций действующему законодательству в области бухгалтерского учета;

-проверка правильности формирования и отражения прибыли (убытка) от продаж;

-проверка правильности формирования и отражения прибыли (убытка) от прочих доходов;

-проверка правильности налогообложения прибыли;

-проверка текущего использования прибыли, ее распределения и проверка прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, фондов и резервов;

-проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах.

Источниками информации для проверки являются: Положение об учетной политике организации, учредительные документы, протоколы собрания учредителей; приказы, распоряжения, первичные документы, служащие основанием для одобрения и отражения в учете хозяйственных операций, связанных с формированием и использованием финансовых результатов; учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 50, 51, 76, 84, 90, 91, 96, 99, 68 и др., Главная книга, бухгалтерская отчетность (ф. №1, ф. №2); декларация по налогу на прибыль, декларация по налогу на имущество и др.

В процессе аудиторской проверки финансовых результатов деятельности организации используются следующие нормативные акты:

-Гражданский кодекс РФ, ч. 1 и 2;

-Налоговый кодекс РФ, ч.1 и 2;

-Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н);

-Положение по бухгалтерскому учету “Доходы организации” (ПБУ 9/99), утв. Приказом МФ РФ от 06.05.99г. № 32н;

-Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации” (ПБУ 10/99), утв. Приказом МФ РФ от 06.05.99г. № 33н;

-Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008), утв. Приказом МФ РФ от 6.10.2008 г. № 106н;

-Положение по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль” (ПБУ 18/02), утв. Приказом МФ РФ от 19.11.2002г. и др.

Организация аудиторской проверки финансовых результатов базируется на общих принципах и включает в себя предварительное планирование, составление плана и программы проверки, определение аудиторских процедур и методов получения информации, сбор аудиторских доказательств, обобщение результатов проверки и составление аудиторского заключения.

**2 Обзор методик аудита формирования финансовых результатов**

***2.1 Методика аудита формирования финансовых результатов (И.Н.Богатая, Н.Т.Лабынцев, Н.Н.Хахонова)***

Аудиторская организация должна начинать планировать аудит до написания письма о проведении аудита и до заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудита.

При планировании аудиторской проверки определяют аудиторский риск и уровень существенности, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность аудируемой организации достоверной.

На этапе планирования производится разработка общего плана, на основе которого составляется рабочая программа аудита. Авторы рекомендуют в программу аудита финансовых результатов и использования прибыли включить следующие основные направления:

-аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета;

-аудит оформления первичных документов;

-аудит правильности формирования прибыли (убытка от продаж);

-аудит правильности отражения в учете прочих доходов и расходов;

-аудит правильности определения прибыли (убытка) до налогообложения;

-аудит правильности определения налога на прибыль и иных аналогичных обязательных платежей;

-аудит правильности определения прибыли (убытка) от обычной деятельности;

-аудит правильности определения и отражения в учете чистой прибыли (убытка) отчетного периода;

Аудит финансовых результатов и их использования подразумевает проведение следующих аудиторских процедур:

1. Нормативная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков).
2. Арифметическая проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности.
3. Встречная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности.
4. Нормативная проверка правильности отражения налога на прибыль в бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.
5. Арифметическая проверка правильности отражения налога на прибыль в бухгалтерской отчетности.
6. Нормативная проверка правильности отражения в бухгалтерской отчетности операций по использованию финансовых результатов.
7. Аналитические процедуры оценки структуры и динамики финансовых результатов организации; расчета и оценки показателей рентабельности продукции и капитала.

В ходе аудиторской проверки аудитор применяет различные методы получения аудиторских доказательств. К ним относятся: проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций; инспектирование; подтверждение; наблюдение; запрос; пересчет; аналитические процедуры.

Аудитору необходимо проверить:

1. Наличие приказа по учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции для целей налогообложения;

2. Правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета;

3. Правильность определения предприятием прибыли;

4. Правильность отражения в учете:

-убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов;

-финансовых санкций;

-результатов от сдачи имущества в аренду;

-выручки от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств;

-выручки от реализации продукции при осуществлении внешнеэкономической деятельности.

5. Правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 99, 59, 63, 84.

Аудитору необходимо проверить правильность формирования финансового результата. Он проверяет правильность классификации доходов и расходов для целей финансового и налогового учета. Для целей налогового учета следует руководствоваться гл. 25 НК РФ.

В соответствии с гл. 25 НК РФ на объект обложения налогом на прибыль оказывают влияние как полученные доходы, так и произведенные организацией расходы. При проверке налогообложения прибыли аудитору необходимо установить:

-соблюдались ли организацией принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения в соответствии со ст.40 НК РФ;

-являются ли произведенные организацией расходы обоснованными, документально подтвержденными и списанными в уменьшение доходов от реализации продукции (работ, услуг) и др.

При рассмотрении вопросов, связанных с начислением и уплатой налога на прибыль, аудиторам следует учитывать изменения в порядке записей на счетах учета расчетов по уплате в бюджет налога на прибыль. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 68 (субсчет “Налог на прибыль”) определяется сумма задолженности по платежам в бюджет или переплаты.

Осуществляя проверку, аудитор должен учитывать, что в отчетности формирование финансового результата показывается развернуто. Аудитор проверяет отражение результата от продажи товаров, продукции (работ, услуг).

Для установления достоверности прибыли (убытка) от продажи проверяется правильность учета отгрузки и реализации продукции и расходов, связанных со сбытом продукции (коммерческих расходов).

В ходе аудиторской проверки должно быть подтверждено, что:

-операции по продаже надлежащим образом санкционированы;

-на счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже;

-продажа своевременно отражена на соответствующих счетах учета;

-стоимостная оценка операций по продаже правильно определена;

-суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции (работ, услуг) правильно отражены на соответствующих счетах.

Аудитор выборочно проверяет правильность отражения операций по продаже, сверяя данные, отраженные в бухгалтерских регистрах экономического субъекта с первичными документами и наоборот.

Операции по продаже должны быть надлежащим образом санкционированы. В ходе аудиторской проверки изучается ценовая политика организации. Сравниваются фактические цены по различным видам продукции, условия оплаты транспортных расходов или доставки, указанные в счетах с данными соответствующих документов, утвержденных руководством. Источниками информации для этого являются счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, прейскурант, иные документы, определяющие порядок и условия реализации. В ходе проверки аудитор должен удостовериться, что данные по реально совершенным операциям отражены в учете в соответствии с условиями поставки, закрепленными в хозяйственных договорах.

Полнота учета продаж может быть эффективно проверена аудитором путем выборочной сверки данных товарно-транспортных накладных (или заменяющих их документов) отдела продаж со счетами-фактурами и данными бухгалтерского учета. Основой для проверки служит регистр учета продажи. На основе данных этого регистра делается выборка номеров счетов, которые затем

сверяются с товарно-транспортными накладными и заказами на покупку, полученными от заказчиков (покупателей).

Аудитор должен проверить своевременность выставления счетов на продажу, т.е. по мере совершения операций (отгрузки) с отнесением к соответствующим периодам. Это позволяет предотвратить риск случайных пропусков данных в учете.

При проверке своевременности учета продажи даты, указанные в товарно-транспортных накладных, сопоставляются с датами соответствующих счетов-фактур, датами записей по счетам учета реализации и дебиторской задолженности.

Правильность оценки продажи аудитор проверяет, пересчитывая данные учета для выявления возможных математических ошибок. Если сумма продажи выражена в иностранной валюте, то аудитору необходимо проверить применение валютных курсов. Аудитор сверяет курс, использованный организацией, с курсом ЦБ РФ, официально действовавшим на момент совершения операции, и путем прослеживания определяет, надлежащим ли образом данная сумма отражена в бухгалтерских регистрах.

При проверке финансовых результатов целесообразно использовать аналитические процедуры. На основании общего анализа хозяйственных операций оцениваются вероятные расходы и анализируется, были ли эти расходы действительно учтены в бухгалтерских регистрах.

***2.2 Методика аудита формирования финансовых результатов Миргородской Т.В.***

Для установления достоверности прибыли (убытка) от продаж осуществляют проверку правильности учета и полноты отражения выручки от продажи продукции (работ, услуг), безошибочность учета и формирования полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг). Результаты проверки определения прибыли (убытка) от продаж в значительной степени

зависят от качества проведения контрольных процедур на предыдущих этапах контроля себестоимости произведенной и реализованной продукции.

При проверке формирования финансового результата от продаж продукции (работ, услуг) аудитору необходимо учитывать, что доходы и расходы по-разному отражаются для целей бухгалтерского учета (по методу начисления) и налогообложения (по методу начисления или кассовому методу).

Правильность операций по продажам устанавливается в ходе выборочной проверки этих операций путем сверки данных, отраженных в бухгалтерских регистрах организации, с первичными документами. В ходе проверки операций по продажам аудитору необходимо определить: соблюдение политики организации в отношении ценообразования, предоставления кредитов покупателям, процедур доставки при выполнении ежедневных операций.

Аудит проводится путем сравнения фактических цен по различным видам продукции, условий оплаты транспортных расходов или доставки, указанных в счетах-фактурах или товарно-транспортных накладных, с данными соответствующих документов, утвержденных руководством. Эти показатели могут быть сопоставлены: с номенклатурой цен; утвержденными прайс-листами; иными документами, определяющими порядок и условия реализации; своевременностью учета продаж.

Данные о продажах должны учитываться своевременно, т.е. по мере совершения операции (отгрузки) с отнесением к соответствующим периодам. Это предотвращает риск случайных пропусков данных в учете. Аудиторы должны сравнить даты, указанные в товарно-транспортных накладных, с датами соответствующих счетов-фактур, записей по счетам учета продаж и дебиторской задолженности. Значительные расхождения в датах свидетельствуют о потенциальных проблемах своевременности учета продаж и правильности оценки продаж.

Для выявления возможных математических ошибок осуществляется пересчет данных учета. Если сумма выражена в иностранной валюте, необходимо проверить применение валютных курсов и расчета курсовых

разниц, а также достоверность отражения на счетах бухгалтерского учета сумм от продажи продукции.

Аудитору следует выборочно сверить записи в регистрах учета продаж (счет 90) с данными товарно-транспортных накладных отдела продаж и счетов-фактур. Аналитические процедуры проверки предполагают сопоставление данных о продажах за месяц с данными других месяцев, ежемесячными прогнозами объемов продаж, данными за соответствующий период прошлых лет. На этапе проверки отражения финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг) аудитор проверяет правильность отражения прибыли (убытка) от продажи на счете 99.

При проверке учета прочих доходов и расходов устанавливается полнота их отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

В ходе проверки аудитору следует удостовериться в обоснованности: формирования и правильности учета финансового результата, полученного в результате совместной деятельности; продажи основных средств и иных активов, отличных от продукции, товаров; предоставления активов в аренду; участия в уставном капитале других организаций. Кроме того, аудитор должен проверить обоснованность отражения в учете: штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договоров; активов, полученных безвозмездно; прибыли (убытка) прошлых лет, выявленных в отчетном году; курсовых разниц и т.п.

Далее аудитору необходимо проверить обоснованность создания оценочных резервов: под снижение стоимость материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений, по сомнительным долгам. Создание перечисленных резервов должно быть предусмотрено учетной политикой.

В процессе аудита создания резерва под обесценение финансовых вложений следует установить обоснованность создания резерва (обстоятельства, которые стали причиной проведения обесценения финансовых вложений), за счет каких средств создан резерв (относится на прочие расходы). Аудитор должен помнить, что резерв под обесценение создается только по некотируемым финансовым вложениям. Сомнительным долгом признается

дебиторская задолженность, не погашенная в сроки, установленные договором, и не обеспеченная соответствующими гарантиями.

При наличии сумм начисленного резерва по сомнительным долгам аудитор проводит тест на проверку начисления этого резерва, в котором изучается: подтверждается ли обоснованность создания резерва документально; проводится ли инвентаризация дебиторской задолженности при создании резерва; определяется ли величина резерва отдельно по каждому сомнительному долгу; присоединяются ли суммы неиспользованного резерва в конце года, следующего за годом создания резерва, к прибыли соответствующего года; соблюдается ли порядок создания и использования резервов для целей налогообложения.

В ходе проверки обоснованности создания резервов под обесценение стоимости материальных ценностей аудитору необходимо установить: обоснованность формирования резерва, правильность расчета текущей рыночной стоимости материальных ценностей, своевременность восстановления сумм начисленного резерва.

Проверку отражения прочих доходов и расходов проводят выборочным методом исходя из состава этих показателей и существенности показателя в сумме бухгалтерской прибыли.

Для выяснения обоснованности в учете соответствующих доходов и расходов аудиторам необходимо изучить различные документы, удостоверяющие их возникновение и величину. Детальная проверка операций предполагает осуществление следующих процедур: проверку правильности отнесения расходов к тому или иному периоду; сверку бухгалтерских записей с первичными документами; проверку правильности учета расходов, учитываемых при налогообложении; анализ данных, аккумулированных на счетах учета доходов и расходов.

При проведении аудиторской проверки чрезвычайных доходов и расходов необходимо обратить внимание на правильное документальное оформление и законность списания чрезвычайных расходов. Потери от

стихийных бедствий, пожаров, аварий, хищений должны быть подтверждены: актом, удостоверяющим такое событие и подписанным руководителем организации, незаинтересованными лицами и специалистами (пожарные, ГИБДД и т.д.); расчетом бухгалтерии (сметой) понесенных убытков; заключением эксперта; решением суда об установлении виновного лица и присуждении ему убытков.

***2.3 Методика аудита формирования финансовых результатов Подольского В.И.***

На этапе планирования аудиторской проверки финансовых результатов аудитору необходимо:

-определить виды доходов и расходов, которые будут являться объектом проверки;

-рассмотреть организацию бухгалтерского учета и средства контроля по каждому объекту проверки;

-определить характер проверки (на соответствие и/или по существу);

-принять решение о способе проверки (сплошном или выборочном);

-выбрать методы сбора аудиторских доказательств применительно к каждому объекту проверки.

При определении объекта проверки необходимо использовать результаты анализа доходов, расходов и прибыли, а также учитывать уровень существенности, установленный для прибыли.

Применение аналитических процедур на этапе планирования позволяет определить нетипичные ситуации в деятельности организации и ее отчетности. Так, существенные различия между данными отчетности, подготовленной клиентами за отчетный период, и данными других периодов, могут свидетельствовать об ошибках и пропусках в бухгалтерском учете и отчетности. Аудитор должен установить вызвавшие их причины и определить, является ли это результатом воздействия нормальных экономических явлений

или ошибкой. Аналитические процедуры позволяют также выявить особенности деятельности клиента, источники формирования прибыли, основные источники получения доходов и направления расходования средств, а также факторы, повлиявшие на величину и динамику финансовых результатов деятельности организации.

Далее определяется уровень существенности, определяя который, аудитор исходит из степени значимости проверяемой совокупности для целей проверки.

Важным моментом аудиторской проверки финансовых результатов будет являться идентификация принятых средств контроля, а также знакомство с организацией системы бухгалтерского учета по каждому объекту проверки.

Средства контроля и система бухгалтерского учета должны обеспечивать соблюдение требований общих и локальных документов, условий договоров и соглашений при начислении и получении доходов (при покрытии расходов) и при отражении этих процессов в бухгалтерском учете.

Идентификацию средств контроля и знакомство с организацией бухгалтерского учета целесообразно проводить посредством тестирования, а также анализа содержания положений о структурный подразделениях организации, должностных инструкций руководства и сотрудников, локальных документов. Средства контроля по каждому объекту проверки можно зафиксировать в отдельном рабочем файле и далее при проведении проверки на соответствие оценивать реальное применение и эффективность данных средств контроля.

На этапе планирования аудитору следует также принять решение о способе проведения проверки по каждому объекту. Сплошной проверке могут быть подвергнуты те виды доходов (расходов), сальдо по которым сложилось как результат нетипичных или рискованных операций. Кроме того, по некоторым доходам (расходам) число элементов проверяемой совокупности может быть настолько мало, что применение аудиторской выборки будет

неправомерным (например, при проверке непредвиденных доходов или расходов).

При определении способа проведения проверки необходимо исходить из размера организации, объема выручки и наличия прочей деятельности. Вместе с тем, необходимо отметить, что аудиторская выборка – процесс, сам по себе требующий тщательного планирования, анализа полученных результатов и документирования всего процесса выборочного исследования. Поэтому аудитору необходимо принять решение, что менее трудоемко и при этом эффективно – аудиторская проверка выборочным или сплошным способом.

Техническим этапом аудиторской проверки является получение аудиторских доказательств, достаточных для выражения мнения аудитора о достоверности отчетности. Конкретные способы получения аудиторских доказательств представляют собой аудиторские процедуры, выбор которых зависит от целей проверки, специфики проверяемых счетов, опыта и профессионального суждения аудитора. В зависимости от целей выборочной проверки, аудиторские процедуры можно разделить на две группы – тестирование средств контроля (проверка на соответствие) и тестирование по существу, включающее аналитические процедуры и детальные тесты оборотов и сальдо по счетам. При этом по каждому из направлений аудитор может использовать как сплошной, так и выборочный метод сбора данных.

При проведении проверки на соответствие (проверки средств контроля) целью проверки является установление случаев, когда средства контроля по проверяемым операциям не функционировали должным образом. В качестве критериев могут быть использованы следующие требования: правомерность совершения операций, правильное их документирование и учет, признание обоснованности операций (реальности) и др.

Тестирование на соответствие позволяет установить уровень риска средств контроля, который будет иметь определяющее значение при формировании объема выборки – чем выше риск контроля, тем больше объем

выборки и, следовательно, больше временные и физические затраты на проверку конкретной совокупности выборочным способом.

Сложность в определении риска заключается в том, что его нельзя рассчитать в виде конкретной стоимостной оценки, поэтому уровень риска может быть классифицирован аудитором как высокий, средний и низкий. При этом риск средств контроля должен быть определен как высокий, если аудитором не получены убедительные доказательства того, что средства контроля клиента функционируют достаточно эффективно и эти доказательства позволяют признать риск контроля средним или низким.

Тестирование на соответствие при аудите финансовых результатов нецелесообразно проводить в случае, когда аудиторская организация проводила аудит данного клиента ранее, и в аудиторской организации не произошли события, в результате которых риск средств контроля мог измениться. Напротив, средства контроля будут подлежать обязательной проверке, когда аудит клиента проводится аудиторской компанией впервые, либо у клиента произошли события, вследствие которых уровень надежности средств контроля мог измениться.

Следует отметить, что, в случае обоснованного признания риска контроля низким, аудитор может отказаться от проверки по существу и полностью полагаться на эффективность системы внутреннего контроля клиента.

Проверка по существу проводится с целью получения подтверждения реальности сальдо или оборотов по счетам учета по следующим критериям: полнота, точность, ограничение учетного периода, оценка, существование и др. Основными типами аудиторских процедур при проведении проверки по существу финансовых результатов являются детальные тесты сальдо и аналитические процедуры.

При этом аналитические процедуры целесообразно применять тогда, когда результаты проверки на соответствие позволяют сделать вывод о высокой надежности средств контроля по конкретному объекту проверки. В противном случае аудитору необходимо протестировать сальдо счетов для того, чтобы

получить достаточную степень уверенности в том, что отчетность банка не содержит существенных искажений.

При детальном тестировании сальдо аудитор должен выполнить пересчет суммы доходов или расходов, исходя из условий, установленных первичными документами.

Оценка результатов аудита доходов и расходов заключается также в последующем контроле со стороны аудиторов за содержанием проверки. Так, необходимо проконтролировать, действительно ли все значимые области отчетности были проверены, составлены ли рабочие файлы, отражающие процесс сбора доказательств и результаты, верно ли оценены ошибки сплошной и выборочной проверки и обобщены выводы по каждому объекту, соответствуют ли выводы результатам работы и подтверждают ли они аудиторское мнение.

Важным этапом на заключительной стадии проверки финансовых результатов является анализ и стоимостная оценка комплексного влияния ошибок и искажений на конечный финансовый результат. Общую сумму ошибок и пропусков следует сопоставить с уровнем существенности, рассчитанным для прибыли (убытка), и принять решение о необходимости корректировки величины финансовых результатов.

После обобщения выводов и оценки ошибок и их влияния на финансовые результаты аудитор подготавливает соответствующий отчет для информирования руководства клиента. Что касается составления аудиторского заключения, то необходимо отметить, что заключение выражает мнение о достоверности всей финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которой проводился аудит. В связи с этим выводы, получены в результате аудита доходов, расходов и прибыли, должны быть учтены при составлении аудиторского заключения, однако не могут быть признаны самостоятельным объектом аудиторского заключения.

**3 Аудит формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете на примере ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика”.**

***3.1 Общий план и программа аудита финансовых результатов на примере ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика”.***

Таблица 1 – Общий план аудита финансовых результатов и использования прибыли

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Проверяемая организация | | ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика”. | | |
| Период аудита | | С 01.01.2008 по 31.12.2008 | | |
| Количество человеко-часов | |  | | |
| Руководитель аудиторской группы | | Дяфу В.К. | | |
| Состав аудиторской группы | | Дяфу В.К. | | |
| Планируемый аудиторский риск | |  | | |
| Планируемый уровень существенности | |  | | |
|  | | | | |
| № п/п | Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель | Примечания |
| 1 | Аудит порядка формирования финансовых результатов |  | Дяфу В.К. |  |
| 2 | Аудит правильности учета прочих доходов и расходов |  | Дяфу В.К. |  |
| 3 | Аудит правильности налогообложения прибыли |  | Дяфу В.К. |  |
| 4 | Проверка текущего использования прибыли, ее распределения и проверка прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, фондов и резервов |  | Дяфу В.К. |  |
| 5 | Проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах |  | Дяфу В.К. |  |

Программа аудита финансовых результатов и использования прибыли приведена в Приложении А.

***3.2 Аудит финансовых результатов на основе методики Богатой И.Н.***

Для проверки соблюдения нормативного законодательства был проведен анализ учетной политики в части элементов, оказывающих влияние на процесс формирования финансовых результатов организации.

Таблица 2 – Элементы учетной политики

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Элементы учетной политики в части формирования использования прибыли | Допустимые законодательством варианты по ведению финансового учета | Допустимые законодательством варианты по ведению налогового учета | Положение учетной политики “Хабаровской кондитерской фабрики” |
| Учет процентов по кредитам на приобретение о.с., МПЗ | 1.Могут включаться в первоначальную стоимость.  2.В соответствии с ПБУ 10/99 и 15/2008 могут отражаться как прочие расходы. | Проценты по кредитам на приобретение о.с. и МПЗ включаются в первоначальную стоимость в установленных законодательством нормах. | Проценты по кредитам на приобретение о.с. и МПЗ включаются в первоначальную стоимость в финансовом учете. В налоговом учете – по нормам. |
| Учет выручки | По мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов | -кассовый метод  - по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов | И в бухгалтерском, и в налоговом учете – метод начислений. |
| Особенности отражения приб. (уб.), полученной от реализации амортизируемого имущества | Отражается на счете 91. | Разница включается в состав прочих доходов (расходов) равными долями в течение оставшегося срока эксплуатации | Отражается в составе прочих доходов (расходов). |
| Формирование резервов |  |  | Формируется резерв по сомнит. долгам |
| Вариант распределения и использования прибыли | Распределение на основании учредит. документов или по решению учредителей:  -с предварительным распределением по фондам;  -без распределения по фондам. | Не регламентируется. | Без распределения по фондам по окончании года. |

По результатам проверки учетной политики ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика” в части формирования и использования финансовых результатов можно сделать вывод о том, что она в полной мере раскрывает порядок ведения бухгалтерского учета финансовых результатов на предприятии и соответствует требованиям законодательства.

В целях установления достоверности показателей конечного финансового результата от обычной деятельности, была проведена проверка правильности:

-учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции;

-учета платежей наличными денежными средствами и безналичных расчетов;

-учета расчетов с дебиторами и кредиторами.

Для исчисления себестоимости продукции затраты группируются и учитываются по следующим статьям калькуляции:

* Сырье и материалы;
* Транспортные расходы;
* Электроэнергия;
* Заработная плата;
* Отчисления на социальные нужды;
* Содержание и эксплуатация оборудования;
* Общехозяйственные расходы.

Для проверки законности отнесения затрат на производство продукции была проведена взаимосверка данных баланса и итоговых остатков Главной книги и далее поэтапно: сальдо Главной книги и итогов журналов-ордеров; данных оборотной ведомости (Приложение Б), журналов-ордеров и первичных документов.

Сырье и материалы отпускались в производство в соответствии с утвержденными нормами расхода по массе. Из одного и того же материала (муки) изготавливают несколько видов хлеба и хлебобулочных изделий, поэтому затраты материалов распределялись между изделиями косвенно – коэффициентным способом. За основу распределения принимался

коэффициент содержания, показывающий соотношение потребления материалов по каждому изделию.

После анализа данных журнала-ордера № 10, ведомости учета производственных запасов и актов на списание материалов в производство было установлено, что:

* материально-производственные запасы списывались в производство в течение всего отчетного периода по способу ФИФО;
* стоимость материальных затрат формировалась по цене приобретения материальных ресурсов без налога на добавленную стоимость,

что говорит о правильной оценке материальных ценностей, включенных в себестоимость продукции.

Все затраты имеют документальное подтверждение. Документирование затрат происходило в момент их осуществления. Все затраты, относящиеся к производству продукции данного периода, включены в ее себестоимость и сгруппированы по объектам учета затрат и статьям расходов через систему счетов бухгалтерского учета. Неправомерно списанных на себестоимость продукции материальных затрат не выявлено.

Проверка расчетов с рабочими и служащими по оплате труда в ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика” начата с установления соответствия показателей аналитического учета по счету 70 с записями в Главной книге и бухгалтерском балансе на одну и ту же дату. Для этого сверено сальдо по счету 70 на первое января 2008 года в Главной книге и в балансе предприятия. Контрольная сверка показала, что эти суммы совпадают с данными Главной книги.

Затем данные Главной книги сравнивались со сводом начислений и удержаний. Задолженность по оплате труда, значащаяся в расчетно-платежных ведомостях, соответствует Главной книге. В расчетно-платежной ведомости по графам удержания показан налог с доходов физических лиц; проценты

отчислений высчитаны верно, их суммы совпадают с данными расчетных листков по каждому работнику. Данные о начисленной заработной плате в расчетно-платежной ведомости, а также данные платежной ведомости на заработную плату и расчетных листков по каждому работнику совпадают. Расписки в получении начисленных сумм присутствуют.

Синтетический учет по начислению заработной платы ведется по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Суммы начисленной заработной платы в ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика” относятся на себестоимость продукции (Дт 20, 26 – Кт 70), начисление премий, материальной помощи, пособий, выплат социального характера, производятся за счет собственных средств предприятия (Дт 91 – Кт 70) и за счет средств Фонда социального страхования (Дт 69 – Кт 70), что соответствует требованиям, установленным законодательством Российской Федерации.

Структура статей производственных и общехозяйственных расходов ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика” соответствует типовой номенклатуре расходов производственных предприятий. На счет 20 «Основное производство» относят расходы по содержанию оборудования, суммы амортизационных отчислений, затраты на ремонт этого оборудования, заработную плату персонала, обслуживающего производство с отчислениями на социальное страхование. На счете 26 «Общехозяйственные расходы» учитываются расходы по обслуживанию и управлению предприятием (оплата труда управленческих и общехозяйственных работников с отчислениями, командировочные, канцелярские, почтовые расходы и др.). Неправомерно списанных на эти счета расходов не установлено.

Записи аналитического и синтетического учета по счетам 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» соответствуют записям в Главной книге и балансе.

В течение года амортизация по основным фондам начислялась правильно – линейным способом (согласно учетной политике) и списывалась на счет 20 «Основное производство».

При проверке правильности отражения в балансе денежных средств были сопоставлены их остатки по Главной книге с балансовыми данными. Балансовая статья «Расчетный счет» отражает остатки денежных средств по счету 51 «Расчетный счет» и совпадает с соответствующими выписками банков по расчетному счету. Суммы денежных средств по журналу-ордеру № 2 соответствуют суммам, указанным в выписках банка и платежных поручениях.

Изучение кассовой книги с точки зрения методологии бухгалтерского учета позволило убедиться в правильном отражении операций по счету 50 в корреспонденции с другими счетами. Случаев неправомерного отнесения затрат на себестоимость или неотражения на счетах реализации сумм, поступивших в оплату товаров, работ, услуг, не выявлено.

Все хозяйственные операции с поставщиками и подрядчиками документально подтверждены, договора о поставке материальных ценностей оформлены надлежащим образом. Записи аналитического учета соответствуют записям в журнале-ордере № 8, Главной книге и балансе.

В ходе проверки правильности учета отгрузки и реализации продукции было подтверждено, что операции по продаже надлежащим образом санкционированы – все отгрузочные документы содержат подписи уполномоченных лиц, первичные документы правильно оформлены, содержат все предусмотренные реквизиты.

Суммы отгрузки покупателю отражаются правильно, т.к. расхождений между данными накладных и данными счетов-фактур и бухгалтерских записей нет. Кроме того, анализ порядковых номеров документов позволяет убедиться, что пропущенных (неучтенных) документов нет. Проверка первичных документов (накладных, счетов-фактур) говорит об отражении на счетах бухгалтерского учета всех реально совершенных сделок.

Остатки и обороты по счету 62 совпадают с показателями Главной книги по счету 62 и баланса.

Записи аналитического учета по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами кредиторами» соответствуют записям в журнале-ордере № 8, Главной книге и

балансе. Отражение операций по расчету с разными дебиторами и кредиторами в бухгалтерском учете ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика” соответствует требованиям законодательства (на счете 76 находят свое отражение расчеты по всякого рода операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60, 62 Плана счетов бухгалтерского учета).

Для проверки порядка создания резерва по сомнительным долгам был проведен тест:

Таблица 3 - Тест на проверку начисления резерва по сомнительным долгам.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Проверяемые вопросы | Да | Нет |
| 1. Предусмотрено ли образование резерва по сомнительным долгам в учетной политике | X |  |
| 2. Создается резерв ежеквартально (в течение года) |  | X |
| 3. Резерв по сомнительным долгам создается в конце года | X |  |
| 4. Проводится ли инвентаризация дебиторской задолженности при создании резерва | X |  |
| 5. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу | X |  |
| 6. Присоединяются ли суммы неиспользованного резерва в конце года, следующего за годом создания резерва, к прибыли соответствующего года | X |  |
| 7. Ведется ли аналитический учет по каждому сомнительному долгу | X |  |
| 8. Сумма дебиторской задолженности показана в активе баланса в оценке «нетто» (с учетом резерва по сомнительным долгам) | X |  |

Полученные в ходе проверки ответы показывают, что организация создает резервы по сомнительным долгам в соответствии с требованиями нормативных документов.

В заключение была проверена правильность учета и полнота отражения выручки от реализации продукции и прочих доходов и расходов организации.

Таблица 4 – Бухгалтерские записи ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика”

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция | | Сумма |
| Дебет | Кредит |
| А | 1 | 2 | 3 |
| 1. Отгружена продукция покупателям | 62 | 90 | 123 000,00 |
| 2. Отражена сумма НДС с отгруженной продукции | 90 | 68 | 18 762,71 |
| 3. Списана себестоимость продукции | 90 | 43 | 45 680,00 |
| А | 1 | 2 | 3 |
| 4. Списаны расходы на продажу | 90 | 44 | 15 670,00 |
| 5. Отражен финансовый результат от продажи | 90 | 99 | 42 887,29 |

В ходе проверки было установлено, что корреспонденция счетов составлена правильно, все суммы, сверенные по первичным документам и данными Главной книги, совпадают.

Для установления правильности расчета налога на прибыль были сверены данные регистров налогового и бухгалтерского учета, налоговая декларация по налогу на прибыль и данные формы №2. Нарушений в налогообложении прибыли не установлено.

В ходе аудиторской проверки финансовых результатов проверено формирование прибыли предприятия в 2008 году. Сумма прибыли указана верно. Выявлено несколько нарушений (регистры бухгалтерского учета без подписей должностных лиц), никак не повлиявших на формирование конечного финансового результата организации.

***3.3 Типовые ошибки, допускаемы в бухгалтерском учете финансовых результатов***

Типичными ошибками, выявляемыми в процессе аудиторских проверок формирования и использования финансовых результатов, являются:

-включение в состав расходов от обычной деятельности прочих расходов;

-неправомерное использование прибыли текущего отчетного периода;

-некорректная корреспонденция счетов;

-неверное отнесение доходов и расходов к прочим;

-неправильное распределение прибыли, оставшейся в распоряжении организации;

-неправильное отнесение прочих расходов к тому или иному периоду;

-расходы, которые еще не были фактически понесены, были отражены в бухгалтерских регистрах экономического субъекта;

-намеренное занижение расходов путем пропуска сумм;

-намеренное завышение расходов путем искажения сумм или неправильного отнесения расходов к тому или иному периоду;

-неправильная классификация расходов для обеспечения выполнения или завышения запланированных показателей результатов деятельности;

-намеренное завышение расходов для сокрытия фактов ненадлежащего использования денежных средств;

-оплата фиктивных расходов;

-на счетах отражены фиктивные операции;

-оказание услуг по договорам госзаказа не включается в объем реализации продукции (работ, услуг);

-неверное отражение в учетных регистрах бухгалтерского учета на счетах учета затрат расходов по оплате процентов за полученные кредиты и услуг, оказываемых кредитными организациями;

-ошибочное отнесение понесенных расходов на увеличение стоимости активов либо ошибочное списание расходов, подлежащих включению в стоимость активов, на счета учета расходов и др.

**Заключение**

В заключение, можно сказать что, все задачи, поставленные в начала работы, достигнуты и раскрыты, а также достигнута главная цель работы – на конкретном примере ОАО «Хабаровская кондитерская фабрика» рассмотрены теоретические и практические разработки, необходимые для проведения аудита финансовых результатов.

В первой главе курсовой работы было освещено понятие прибыли – как основы развития организации. Были рассмотрены уровни законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Во второй главе были описаны методики аудита финансовых результатов трех авторов.

И наконец в третьей главе был проведен аудит финансовых результатов деятельности ОАО “Хабаровская кондитерская фабрика”, на основании которого можно сделать вывод о том, что на предприятии соблюдается законодательство в части бухгалтерского учета формирования финансовых результатов. Существенных ошибок в результате проверки не обнаружено.

**Список использованных источников**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, гл. 25.

2. О бухгалтерском учете: ФЗ Российской Федерации от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ.

3. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон № 307-ФЗ от 30.12.2008г.

4. Учетная политика организации. ПБУ 1/08: Приказ Министерства Финансов РФ от 09.12.2008г. № 60н.

5. Бухгалтерская отчетность организации. ПБУ 4/99: Приказ Министерства Финансов РФ от 06.06.99г. № 43н.

6. Учет материально-производственных запасов. ПБУ 5/01: Приказ Министерства Финансов РФ от 09.06.2001 № 44н.

7. Учет основных средств. ПБУ 6/01: Приказ Министерства Финансов РФ от 30.03.2001г № 26н.

8. Доходы организации. ПБУ 9/99: Приказ Министерства Финансов РФ от 06.05.99г. № 32н.

9. Расходы организации. ПБУ 10/99: Приказ Министерства Финансов РФ от 06.05.99г. № 33н.

10. Учет кредитов и займов и затрат по их обслуживанию. ПБУ 15/08: Приказ Министерства Финансов от

11. Учет расчетов по налогу на прибыль. ПБУ 18/02: Приказ Министерства Финансов от 19.11.2002 г. № 114н.

12. О формах бухгалтерской отчетности: Приказ Министерства Финансов от 22.07.2003 № 67н.

13. Аудит: Учебник для вузов/ В.И. Подольский, Г.Б.Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; под.ред.проф. В.И. Подольского. – М.: Аудит – ЮНИТИ, 2007.

14. Аудит: учебник/ под ред. М.В. Мельник. – М.: Экономистъ, 2006.

15. Аудит: практикум/ под ред. В.И. Подольского. – М.: Аудит – ЮНИТИ, 2008.

16. Богатая И.Н. Аудит: учебное пособие/ И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. – 4-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д: Феникс, 2007.

17. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: учеб.пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС. 2006.

18. Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. Аудит: учебное пособие. – М.: Высшее образование, 2008.

19. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: учеб.пособие. – 3-е изд, перераб. и доп. – М.: ПРИОР, 2006.

20. Миронова О.А. Аудит: теория и методология: учебное пособие. – М.: ОМЕГА, 2005.

21. Полисюк Г.Б., Кузьмина Ю.Д., Сухачева Г.И. Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комплексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия: учебное пособие. – М.: Экзамен, 2006.

22. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. – М.: Инфра-М, 2007.