Федеральное агентство по образованию Российской Федерации

Государственное образовательное учреждение

высшего профессионального образования

«Ярославский государственный университет им. П.Г.Демидова»

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

К У Р С О В А Я Р А Б О Т А

“Аудит формирования финансовых результатов”

(на примере OOО "Ярэластомер")

Дата защиты**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_** Научный руководитель

к.э.н\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Оценка с учетом защиты \_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Т.Ю.Новикова

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_2010 г.

Подписи \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Студент группы \_\_\_\_БУ-52\_\_\_\_\_

Форма обучения \_\_\_\_очная\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Е.Б.Павлов\_\_\_\_\_\_

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_2010 г.

Ярославль 2010 г.

**РЕФЕРАТ**

Объем 66 с., 2 рис., 25 табл., 32 источника, 28 прил.

АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ, СУЩЕСТВЕННОСТЬ, ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ, ПЛАН АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ, СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ (СВК), ПРОГРАММА АУДИТА

*Предмет исследования* – аудит финансовых результатов

*Объект исследования –* Общество с ограниченной ответственностью "Ярэластомер».

*Цель работы* - на основе изучения и обобщения учебной, научной и специальной литературы сформировать методикуаудита финансовых результатов и их использования, осуществить ее практическое применение по материалам хозяйствующего субъекта.

В процессе работы выработаны методические подходы к аудиту финансовых результатов, проведена проверка финансовых результатов ООО «Ярэластомер» за 2008г.

*Результаты исследования*. Сформулированы выводы и рекомендации, сформированные в процессе аудита финансовых результатов ООО «Ярэластомер»по выявленным в ходе проверки нарушениям и недостаткам учета.

**Содержание**

Введение...................................................................................................................................5

1. Теоретические аспекты аудита финансовых результатов........................................7
   1. Понятие финансовых результатов, порядок их формирования...............................7
   2. Значение, задачи, информационное обеспечение аудита финансовых результатов..............................................................................................................................10
   3. Этапы проведения аудита финансовых результатов и используемые методические приемы.............................................................................................................15
2. Методика проведения аудита абсолютных финансовых результатов ООО «Ярэластомер».......................................................................................................................19
   1. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля по учету абсолютных финансовых результатов..................................................................................19
   2. Общий план и программа аудита финансовых результатов ООО «Ярэластомер».........................................................................................................................29

3. Основные направления аудита финансовых результатов на примере ООО «Ярэластомер».........................................................................................................................34

3.1. Изучение и оценка основных положений Учетной политики ООО «Ярэластомер»……………………………………………………………………………….34

3.2. Проверка правильности отражения в учете выручки от продажи продукции (работ, услуг) .......................................................................................................................................36

3.3. Проверка правильности формирования и отражения на счетах бухгалтерского учета себестоимости продукции, выполненных работ, услуг......................................................42

3.4. Проверка правильности учета прочих доходов и расходов, произведенных организацией...........................................................................................................................46

3.5. Аудит налога на прибыль и применения ПБУ 18/02 в ООО «Ярэластомер»............49

3.6. Проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах ООО «Ярэластомер»........................................................................................................................52

4. Оформление результатов проверки финансовых результатов в ООО «Ярэластомер»........................................................................................................................57

Заключение.............................................................................................................................62

Список литературы................................................................................................................64

ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Рабочий план счетов ООО «Ярэластомер»

ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Приказ "Об учетной политике" ООО «Ярэластомер» № 136 от 28.12.2007

ПРИЛОЖЕНИЕ 3. Приложение к бухгалтерскому балансу на 1.01.2008

ПРИЛОЖЕНИЕ 4. Калькуляции себестоимости продукции за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 5. Журнал-ордер по счету 10 за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 6. Главная книга по счету 20 за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 7. Главная книга по счету 90 за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 8. Отчет о Прибылях и убытках за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 9. Оборотная ведомость за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 10. Товарно-транспортные накладные

ПРИЛОЖЕНИЕ 11 Счет-фактура №8010067 от 11.01.2008

ПРИЛОЖЕНИЕ 12 Договор поставки продукции № 23

ПРИЛОЖЕНИЕ 13. Прайс-лист с 15.09.2007 года

ПРИЛОЖЕНИЕ 14. Регистр учета доходов текущего периода за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 15 Выписка из лицевого счета на 28.12.2007

ПРИЛОЖЕНИЕ 16. Главная книга по счету 62 за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 17. Платежное поручение № 405 от 29.02.2008

ПРИЛОЖЕНИЕ 18. Регистр учета внереализационных расходов текущего периода за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 19 Регистр учета внереализационных доходов текущего периода за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 20 Декларация по налогу на прибыль за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 21 Бухгалтерский баланс на 31.12.2008

ПРИЛОЖЕНИЕ 22 Главная книга по счету 09 за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 23 Главная книга по счету 77 за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 24 Главная книга по счету 91 за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 25 Главная книга по счету 99 за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 26 Главная книга по счету 84 за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 27 Пояснительная записка к годовому бухгалтерскому балансу за 2008 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 28 Нормативно-правовое обеспечение проведения аудиторской проверки финансовых результатов

**Введение**

В качестве темы курсовой работы по практическому аудиту была выбрана тема «Аудит финансовых результатов" на примере ООО «Ярэластомер».

Актуальность данной темы заключается в том, что объективной закономерностью нормального функционирования предприятия в условиях рыночной экономики является поддержание необходимого уровня прибыльности. Периодический недостаток объема прибыли и ее неудовлетворительная динамика свидетельствуют о неэффективности и рискованности деятельности предприятия и может служить основной предпосылкой деятельности предприятия.

В системе целей, формируемых собственниками и руководителями любой коммерческой организации, задача генерирования прибыли без сомнения занимает центральное место.

Таким образом, следует подчеркнуть, что показатели финансовых результатов (прибыли) характеризует абсолютную эффективность хозяйствования предприятия по всем направлениям его деятельности: производственной, сбытовой, снабженческой, финансовой и инвестиционной. Они составляют основу экономического развития предприятия и укрепления его финансовых отношений со всеми участниками коммерческого дела. А также, правильное исчисление выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции, выручки и расходов, связанных с реализацией другого имущества, объективно предполагает точный подсчет финансового результата по этим операциям.

Прибыль – это денежное выражение основной части денежных накоплений, создаваемых предприятиями любой формы собственности. Как экономическая категория она характеризует финансовый результат предпринимательской деятельности предприятия. Прибыль является показателем, который наиболее полно отражает эффективность производства, объем и качество произведенной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости. Вместе с тем прибыль оказывает стимулирующее воздействие на укрепление коммерческого расчета, интенсификацию производства при любой форме собственности.

Для ознакомления с деятельностью любой организации необходимо изучить возможно большее число её сторон, сформировать на этой основе объективное мнение о положительных и отрицательных моментах в работе коллектива, выявить узкие места и возможности их устранения. При этом необходимо использовать ряд ключевых показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности анализируемой организации, которые непосредственно влияют на финансовые результаты работы.

Грамотное, эффективное управление формированием прибыли предусматривает построение на предприятии соответствующих организационно-методических систем обеспечения этого управления, знание основных механизмов формирования прибыли, использование современных методов ее анализа и планирования.

Правильное формирование и определение финансового результата предприятия так же является основой для расчета налога на прибыль. Правильное начисление и уплата налогов предприятия являются одной из составляющих функционирования предприятия, правомерности его деятельности. С этой точки зрения выбранная тема является актуальной.

Теоретической и методологической основой проведения исследования явились законодательные акты, нормативные документы по вопросам бухгалтерского учета и отчетности и по вопросам организации учета по теме курсовой работы. При этом были использованы источники учебной и периодической литературы, методические материалы по учету финансовых результатов деятельности организации. Широко использованы фактические материалы по учету и отчетности.

В качестве хозяйственного объекта изучения выступает ООО «Ярэластомер», которое занимается оптовой продажей резинотехнических изделий.

Предметом исследования в работе является методика аудита финансовых результатов.

Целью курсовой работыявляется:

1. углубление теоретических знаний и получение практических навыков в составлении плана и проведении аудиторской проверки финансовых результатов;
2. на основе изучения и обобщения учебной, научной и специальной литературы сформировать методикуаудита финансовых;
3. осуществить практическое применение методики аудита финансовых результатов на примере функционирующего предприятия;
4. проведение аудита финансовых результатов предприятия на основе отчетности и данных ООО «Ярэластомер».

**1. Теоретические аспекты аудита финансовых результатов**

***1.1 Понятие финансовых результатов, порядок их формирования***

Эффективность производственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации характеризуется ее финансовыми результатами. Общим финансовым результатом является прибыль, которая обеспечивает производственное и социальное развитие организации.

В системе целей, формируемых собственниками и руководителями любой коммерческой организации, задача генерирования прибыли без сомнения занимает центральное место. В общем случае, деятельность организации не обязательно прибыльна [0, с.362]. Таким образом, характеризуя результативность деятельности коммерческой организации в отчетном периоде правильнее говорить о финансовом результате. Поскольку конечной целью развития бизнеса является прибыль, убыточная деятельность не может иметь долгосрочный характер, так как может привести к ликвидации предприятия, то следует особое внимание уделить понятию и сущности прибыли. С другой стороны, убыток может трактоваться как прибыль с отрицательным знаком. В литературе описаны разные подходы к определению прибыли [24].

Прибыль — это выраженный в денежной форме чистый доход предпринимателя на вложенный капитал, характеризующий его вознаграждение за риск осуществления предпринимательской деятельности, представляющий собой разность между полученными совокупным доходом и совершенными совокупными затратами в процессе этой деятельности [29, с.77]. Другими словами, прибыль – это конечный финансовый результат деятельности предприятия, определяемый как разность между совокупными доходами и совокупными расходами, осуществляемыми в процессе предпринимательской деятельности.

Финансовый результат включает результат всех операций, сгруппированных по соответствующим категориям доходов и расходов за отчетный период.

Объектом проверки финансовых результатов является бухгалтерская прибыль (убыток), представляющая собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Цель аудита - сформировать мнение о достоверности конечного финансового результата и бухгалтерской отчетности по финансовым результатам.

Для качественного проведения аудита прибыли, как абсолютного финансового результата организации, необходимо раскрыть механизм ее формирования, определить каждую ее составляющую на данном этапе. Могут быть использованы различные группировки показателей прибыли. В данном случае целесообразно рассмотреть классификацию прибыли и порядок ее формирования согласно Отчету о прибылях и убытках, как главного источника информации о финансовых результатах предприятия. Порядок формирования прибыли согласно Отчету о прибылях и убытках, который представляет информацию о формировании финансовых результатов по разнообразным видам деятельности организации, а также итоги различных фактов хозяйственной деятельности за отчетный период, способных повлиять на величину конечного финансового результата, показан на рисунке (см. рис. 1)

Рис. 1 Порядок определения показателей прибыли организации

Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)

Себестоимость проданных

товаров, продукции, работ, услуг

Коммерческие расходы

Валовая прибыль

Управленческие расходы

+

-

-

-

Сальдо операционных и внереализационных доходов и расходов, процентов к получению и процентов к уплате

Прибыль от продаж

Доходы от участия в других организациях

+/-

Сальдо отложенных налоговых активов и обязательств

Прибыль до налогообложения

Текущий налог на прибыль

+/-

-

Чистая прибыль

• *Валовая прибыль*= Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) – Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг. В себестоимость продукции включаются прямые материальные затраты, прямые расходы на оплату труда, а также косвенные общепроизводственные расходы. Валовая прибыль является показателем результативности работы производственных подразделений организации.

• *Прибыль от продаж*= Валовая прибыль – Коммерческие расходы – Управленческие расходы.

Прибыль от продаж определяется вычитанием из валовой прибыли текущих периодических расходов (расходов периода), в состав которых включаются коммерческие и управленческие расходы. Прибыль от продаж есть показатель экономической результативности основной деятельности организации, т.е. производства и реализации продукции.

• *Прибыль до налогообложения*= Прибыль от продаж + Проценты к получению – Проценты к уплате + Доходы от участия в других организациях + Прочие операционные доходы – Прочие операционные расходы + Внереализационные доходы –Внереализационные расходы.

Прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) это алгебраическая сумма прибылей от основной и финансовой деятельности, а также прочих внереализационных доходов и расходов. Результат (прибыль или убыток) финансовой деятельности определяется арифметическим сложением процентов к получению и уплате, доходов от участия в других организациях, прочих операционных доходов и расходов, в том числе от прочей реализации, т.е. продажи основных средств, нематериальных активов и иных материальных ценностей. Прибыль до налогообложения это показатель экономической результативности всей хозяйственной деятельности организации.

• *Чистая прибыль*= Прибыль до налогообложения ± Отложенные налоговые активы – Отложенные налоговые обязательства – Текущий налог на прибыль.

Деятельность организации оценивают положительно, если имеет место положительный финансовый результат, и у него положительная динамика.

В бухгалтерском учете порядок формирования финансового результата является одним из важнейших вопросов. От того, на сколько правильно бухгалтер ведет учет финансовых результатов, зависит множество факторов, определяющих существование предприятия в рыночной инфраструктуре и его деловую репутацию. К таким факторам, например, можно отнести обязательные выплаты в бюджет в виде налоговых отчислений, от регулярности и правильности осуществления которых зависят взаимоотношения предприятия с контролирующими органами.

Счета 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы" Плана счетов предназначены для систематизации и накапливания информации о доходах и расходах организации. На счете 90 "Продажи" формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель создания организации. Он представляет собой разницу между выручкой и себестоимостью проданной продукции [24, с.66]. На счете 91 "Прочие доходы и расходы" отражаются все прочие расходы организации, не связанные с его основной деятельностью. Финансовый результат с этих счетов списывается на сч.99 «Прибыли и убытки».

Отчетность о финансовых результатах служит основой для анализа финансового состояния предприятия и принятия управленческих решений. Поэтому очень важно, чтобы в бухгалтерском учете и отчетности были достоверно отражены все хозяйственные операции предприятия, учтены все доходы и расходы.

Аудиторская проверка правильности определения финансовых результатов хозяйственной деятельности отличается от проверки балансовых статей, поскольку прибыль (убыток) является обобщающим результатом отражения большинства хозяйственных операций. В связи с этим огромное значение имеет четкая организация контроля за формированием прибыли со стороны производственных и внутрихозяйственных служб в пределах компетенции каждой из них.

Таким образом, следует подчеркнуть, что показатели финансовых результатов (прибыли) характеризует абсолютную эффективность хозяйствования предприятия по всем направлениям его деятельности: производственной, сбытовой, снабженческой, финансовой и инвестиционной. Они составляют основу экономического развития предприятия и укрепления его финансовых отношений со всеми участниками коммерческого дела. А также, правильное исчисление выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции, выручки и расходов, связанных с реализацией другого имущества, объективно предполагает точный подсчет финансового результата по этим операциям.

***1.2******Значение, задачи, информационное обеспечение аудита финансовых результатов***

В настоящее время все больше компаний нуждаются не только в организации бухгалтерского и налогового учета, но и в его постоянном контроле, так как даже самый опытный бухгалтер или управленец может ошибаться, и эти ошибки могут обернуться колоссальными убытками и нанести непоправимый вред компании. Избежать непредвиденных результатов помогает аудит.

Особое значение в настоящее время приобретает аудит финансовых результатов.

Детальная аудиторская проверка правильности определения финансовых результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта значительно отличается от проверки балансовых статей активов и обязательств организации.

Финансовый результат включает результат всех операций, сгруппированных по соответствующим категориям доходов и расходов за отчетный период.

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

Для достижения цели проверки финансовых результатов и их использования необходимо решить основные задачи аудита и провести контроль по следующим направлениям, указанным в таблице (см.табл.1, с.11):

**Таблица 1**

**Контроль и задачи аудита финансовых результатов**

|  |  |
| --- | --- |
| Область контроля | Задача аудита |
| **1** | **2** |
| Правильность формирования финансового результата от продажи продукции (работ, услуг); продажи основных средств и прочих активов; операционные расходы и доходы; соответствие отчетности данным синтетического и аналитического учета | Анализ и установление правильности определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продаж товаров, продукции, основных средств, прочих активов. |
| Учёт прочих доходов и расходов | Анализ и установление правильности учета прочих доходов и расходов |
| Учёт использования прибыли (налоги, финансовые санкции) | Анализ и установление правомерности и обоснованности распределения чистой прибыли |

Формирование финансового результата деятельности организации приводится в Отчете о прибылях и убытках (ф. № 2).

К основным источникам информации при проведении аудита относятся нормативные документы, регулирующие учет, образование, отражение в отчетности и проверку финансовых результатов. Обобщенная информация о нормативных документах, применяемых в ходе аудиторской проверки финансовых результатов, представлена в таблице (см.табл.2). Данная таблица составлена на основе четырехуровневой системы регулирования учета, отчетности и проведения аудиторских проверок: законодательный, нормативный, методический, организационный (см. Приложение 28).

Первый уровень представлен Федеральным законом № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" и Федеральным законом № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 07 августа 2001г., которые определяют правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации, а также Федеральным законом № 129 ФЗ «О бухгалтерском учете». Закон устанавливает единые правовые, методологические основы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности на территории Российской Федерации.

Часть вторая НК РФ (гл.25 – Налог на прибыль организации) дает определение прибыли, доходов и расходов организации и их состав, а также начисление амортизации, в том числе предлагает методы начисления амортизации, порядок исчисления и уплаты налога на прибыль и авансовых платежей.

Также к первому уровню были Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности», которые устанавливают единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны соблюдать.

Второй уровень представлен положениями по бухгалтерскому учету, которые отражают правила раскрытия информации по отражению финансового результата организации

Приказ Минфина РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 устанавливает содержание Отчета о прибылях и убытках. В соответствии с п. 21 Отчет о прибылях и убытках должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы должны показываться с подразделением на обычные и прочие. Также в ПБУ 4/99 устанавливается перечень обязательных числовых показателей Отчета о прибылях и убытках.

ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» устанавливают правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах коммерческих организаций по законодательству РФ. Здесь также указываются каналы поступления / выбытия, признание доходов и расходов, а также отражение доходов и расходов в бухгалтерской отчетности.

Приказ Минфина РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного или взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Третий уровень включает в себя методические рекомендации и указания по формированию бухгалтерской отчетности, в том числе Отчета о прибылях и убытках, отражению финансовых результатов.

Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» устанавливает, что бухгалтерская отчетность как единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении составляется на основе данных бухгалтерского учета. Здесь также даются указания об объемах форм бухгалтерской отчетности, о составлении и представлении бухгалтерской отчетности, в том числе Отчета о прибылях и убытках, представлены типичные формы отчетности.

Приказом Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению» предусмотрен раздел VIII «Финансовые результаты». Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

Таким образом, для достижения цели аудита - сформировать мнение о достоверности конечного финансового результата и бухгалтерской отчетности по финансовым результатам, необходимо применение методических приемов и процедур, которые будут рассмотрены далее. Отраженные в учете и отчетности прибыли и убытки непосредственно влияют на принятие управленческих решений в будущем собственниками, инвесторами и другими заинтересованными пользователи, поэтому подтверждение их достоверности и контроль их отражения в учете – важная задача предприятия. Данную задачу организация может решать как с помощью внутренних ресурсов (система внутреннего контроля), так и с помощью независимых аудиторов, что в определенных законодательством случаях является обязательным. Таким образом, следует подчеркнуть особое значение аудита финансовых результатов в настоящее время.

***1.3******Этапы проведения аудита финансовых результатов и используемые методические приемы***

Работы при проведении аудита бухгалтерской отчетности можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный; основной; заключительный. На каждом этапе должны быть выполнены определенные процедуры проверки

Основной задачей аудита финансовых результатов является установление правильности определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продажи товаров, продукции, работ услуг. На ознакомительном этапе проводится аудиторская проверка окончательных записей по итогам отчетного года и проверяется, как закрывается результат от обычных видов деятельности. Аудитору следует проверить заключительные записи по итогам отчетного года по счету 90 "Продажи". Необходимо проверить, как закрывается финансовый результат от обычных видов деятельности, то есть перенесено ли сальдо по счету 90 "Продажи" на счет 99 "Прибыли и убытки". Необходимо уделить внимание реформации годового баланса.

Основной – аудитор обобщает всю полученную информацию и оценивает влияние выявленных отклонений на следующие показатели формы № 2 "Отчет о прибылях и убытках": выручка, себестоимость, валовая прибыль, коммерческие расходы, управленческие расходы, прибыль (убыток) от продаж. Проверяется правильность формирования и использования различных фондов и резервов созданных в организации, сопутствующих учредительных документов и положений.

После этого необходимо приступить к изучению операций, в результате которых формируются прочие доходы и расходы. Чтобы выяснить обоснованность отражения в учете соответствующих доходов и расходов, аудиторам следует сначала изучить различные документы, удостоверяющие факт их возникновения и величину.

При проверке правильности составления отчета о прибылях и убытках необходимо учитывать, что:

- по стр. 200 "Постоянные налоговые обязательства (активы)" отражаются суммы, сформированные по счету 99, субсчет "Постоянное налоговое обязательство";

- по стр. 141 "Отложенные налоговые активы" - обороты по кредиту счета 77 за вычетом дебетовых оборотов;

- если кредитовый оборот по счету 77 превышает дебетовый, то аудитор должен просмотреть, что стр. 142 "Отложенные налоговые активы" отрицательная и вписана в отчет о прибылях и убытках в круглых скобках. При расчете чистой прибыли он должен быть учтен со знаком "минус".

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита финансовых результатов заключаются в следующем:

1) нарушения порядка составления формы № 2 "Отчет о прибылях и убытках" в части занижения или завышения показателей, участвующих при формировании отчета;  
2) неверное отнесение доходов в составе прочих доходов;

3) неверное отнесение расходов в составе прочих расходов;

4) неверная корреспонденция счетов при отражении прочих доходов и расходов.

На заключительном этом этапе аудитор формирует мнение по результатом проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

Следует обратить внимание, что в соответствии с Правилом (Стандартом) № 5 «Аудиторские доказательства», утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности», аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить достаточные надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора [13].

Таким образом, на всех трех этапах аудита финансовых результатов необходимо применять перечень процедур получения аудиторских доказательств, предусмотренных Стандарт № 5: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица), аналитические процедуры. Характеристика процедур проверки представлена в таблице (см.табл.3, с.16-18).

**Таблица 3**

**Перечень процедур получения аудиторских доказательств и их содержание при проведении аудита финансовых результатов**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование процедуры | Характеристика процедуры | Применение процедур при проведении аудита финансовых результатов |
| **1** | **2** | **3** |
| *1. Инспектирование* | - Проверка записей, документов или материальных активов. Таким образом, аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности:   * документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация); * документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация); * документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация). | Предоставляются достоверные аудиторские доказательства относительно их формирования и правильности ведения учета по отражению прибылей и убытков, доходов и расходов, налоговых отчислений:  - проверка правильности оформления документов в соответствии с законодательством РФ;  - проверка своевременности предоставления отчетности и уплаты обязательств в бюджет;  - проверка документов, отражающих каналы поступления доходов организации;  - проверка документов, подтверждающих направления расходов организации;  - проверка правильности отражения финансовых результатов на счетах бухгалтерского учета и другие. |
| *2. Наблюдение* | - Отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита, технологический контроль, выявление соответствия фактических операций их отражению в учете). | Подразумевает отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, технологический контроль, а также выявление соответствия поступления доходов и направления расходов их отражению в учете. |
| *3. Запрос* | - поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства. | Подразумевает:  - запрос из налогового органа о подтверждении факта предоставления налоговой декларации и уплаты налога на прибыль;  - запрос о факте получаемых доходов от участия в других организациях;  - запрос своевременности уплаты процентов кредитным учреждениям и др. |
| *4. Подтверждение* | - ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях. | Cверка остатков по расчетам с бюджетом. |
| *5. Пересчет* | -проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов. | Расчет прибыли (убытка) от обычных видов деятельности, прибыли (убытка) до налогообложения, текущего налога на прибыль, чистой прибыли (убытка). |
| *6. Аналитические процедуры* | - анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений | На основании общего анализа хозяйственных операций производится оценка вероятных расходов и анализируется, были ли эти расходы действительно учтены в бухгалтерских регистрах. (например, сравнение остатков по счету «Прибыли и убытки» с плановыми, финансовых и нефинансовых данных, среднеотраслевых данных). |

В дополнение к указанным в таблице применениям процедуры инспектирование при проведении аудита финансовых результатов следует отметить еще некоторые направления:

- проверка правильности формирования регистров аналитического и синтетического учета;

- проверка достоверности данных, отраженных в Отчете о прибылях и убытках данным бухгалтерского учета;

- проверка соответствия данных бухгалтерского и налогового учета;

- нормативная проверка правильности бухгалтерского учета налога на прибыль;

- нормативная проверка правильности бухгалтерского учета использования финансовых результатов, в том числе: начисления дивидендов; формирования резервного фонда;

- другие проверки записей и документов, связанных с формированием, отражением в учете и отчетности финансовых результатов.

Таким образом, правильное исчисление выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции, выручки и расходов, связанных с реализацией другого имущества, объективно предполагает точный подсчет финансового результата по этим операциям. Аудитору необходимо проверить данный участок учета по формированию финансовых результатов, применяя при этом соответствующие процедуры, рассмотренные в данной части работы.

**2.** **Методика проведения аудита абсолютных финансовых результатов ООО "Ярэластомер"**

***2.1 Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля по учету абсолютных финансовых результатов***

Масштаб и особенности систем учета и внутреннего контроля, а также степень их формализации должны соответствовать размерам экономического субъекта и особенностям его деятельности. Аудитор в ходе аудиторской проверки обязан в достаточной мере убедиться в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную часть проверяемого экономического субъекта. Особенности системы внутреннего контроля могут способствовать формированию такой убежденности.

Оценка СВК экономического субъекта предусматривает следующие этапы:

- общее знакомство с СВК;

- первичная оценка надежности СВК;

- подтверждение достоверности оценки СВК (аудиторские организации могут принять решение об использовании большего количества этапов оценки СВК и проводить оценку более детально и тщательно, чем предписывается в данном разделе).

Основные требования, предъявляемые к изучению и оценке аудитором систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля сформулированы в правиле (стандарте) N 8 "Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности".

Система внутреннего контроля - процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей [13].

Система внутреннего контроля включает следующие элементы:

- контрольная среда;

- процесс оценки рисков аудируемым лицом;

- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- контрольные действия;

- мониторинг средств контроля [13].

Контрольная среда включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица. Контрольная среда аудируемого лица оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

Оценка рисков аудируемым лицом - процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости, и может включать такие мероприятия, как наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками, оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями, осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики.

Таким образом, в начале своей работы аудитору необходимо получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета.

В качестве объекта исследования в курсовой работе будет изучено общество с ограниченной ответственностью «Ярэластомер». На сегодняшний день ООО «Ярэластомер» занимается оптовой продажей резинотехнических изделий.

Общие сведения о ООО «Ярэластомер» полученные при ознакомлении аудитором с его деятельностью, отражены в Рабочем документе (РД-1) в таблице (см.табл.4, с.21-22). Для составления документа использовалась Учетная политика ООО «Ярэластомер» (см.Приложение 2)

**Таблица 4**

**РД-1**

**Общие сведения о ООО "Ярэластомер"**

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Содержание |
| **1** | **2** |
| 1. Наименование организации | Общество с ограниченной ответственностью «Ярэластомер» |
| 1. Юридический и фактический адрес | 150044, Ярославль, ул. 2ой Промышленный проезд, д.11 |
| 1. Ф.И.О. руководителя | Садилек С.Ю. |
| 1. Ф.И.О. главного бухгалтера | Сергеева Е.Ю. |
| 1. Организационно-правовая форма | Общество с ограниченной ответственностью |
| 1. Наличие дочерних организаций | Нет |
| 1. Отрасли, в рамках которых осуществляется деятельность | Оптовая торговля резинотехническими изделиями |
| 1. Основные видя деятельности | Продажа резинотехнических изделий для машинного оборудования и двигателей. |
| 1. Номенклатура основной продукции (товаров) | **-** ремни  - рукава  - и т.д. |
| 1. Объем выручки (товарооборота) за проверяемый период | 19282 т.р. |
| 1. Валюта баланса на отчетную дату | 7018 т.р. |
| 1. Собственный капитал на отчетную дату | 4311т.р. |
| 1. Общие затраты за проверяемый период | 18563т.р. |
| 1. Величина дебиторской задолженности на последнюю отчетную дату | 1381 т.р. |
| 1. То же в % к сумме всех активов | 26.86 % |
| 1. Численность работающих | 9 человек |
| 1. Форма организации бухгалтерского учета | Журнально-ордерная форма с применением систем программирования на персональных |
| 1. Используемая бухгалтерская компьютерная программа | СБИС++ |
| 1. Численность и структура бухгалтерии | главный бухгалтер |
| 1. Метод определения выручки для целей налогообложения | Метод начисления |

Организация ежемесячно формирует и оформляет в печатном виде следующие виды документов и регистров налогового учета:

* вспомогательные и корректировочные справки
* регистры учета внереализационных и операционных доходов и расходов
* регистры налоговой амортизации

- регистры учета прямых расходов, приходящихся на НЗП, остатки на складе готовой продукции.

На предприятии организована система исчисления налоговой базы при расчете налога на прибыль, которая определяется на основе порядка группировки и отражения объектов и хозяйственных операций одновременно и в бухгалтерском и налоговом учете организации.

В работе рассматривается аудит формирования финансовых результатов и не затрагивается аспект их распределения и использования.

В связи с необходимостью достоверного отражения имущественного положения и финансовых результатов деятельности, обеспечения требования рациональности учета, организация ведет бухгалтерский учет в соответствии с правилами бухгалтерского учета, определяя доходы и расходы в бухгалтерском учете методом начисления.

В случаях отступления от правил бухгалтерского учета организация раскрывает такие факты в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

После изучения основных особенностей ООО "Ярэластомер", учета хозяйственных операций в соответствии с Учетной политикой, можем приступить непосредственно к оценке системы внутреннего контроля.

Чтобы описать СВК и таким образом установить ее запланированную структуру и состояние, аудитор использует в своей работе:

1) сбор информации. Аудитор собирает все относящиеся к данному объекту проверки материалы: диаграммы, указания, инструкции, описания и т.д. Обычно он высылает клиенту список необходимых документов до начала проведения проверки, что помогает намного сократить время, а значит, и расходы на проверку;

2) вопросные листы. Применение вопросных листов - один из наиболее распространенных приемов в деятельности аудитора. С помощью заранее заготовленных вопросов он может получить от клиента более детальную информацию относительно организации и действия внутренних проверок. Вопросные листы могут разрабатываться в закрытой (ответы «да», «нет») или в открытой (описание ответа) формах. Преимущество закрытой формы состоит в том, что аудитор получает конкретный ответ на поставленный вопрос и не оставляет клиенту возможности уйти от ответа. С другой стороны, давая открытые ответы, клиент может затронуть аспекты, упущенные аудитором. Для того чтобы использовать преимущества обоих видов ответов, в вопросных листах планируется одновременное их получение («ответьте «да» или «нет»; «если ваш ответ отрицательный, то приведите его обоснование»).

3) диаграммы и описание рабочих процессов. Аудитор самостоятельно составляет диаграммы и описывает рабочие процессы, предусмотренные контрольной деятельностью. Чаще всего они отличаются от подобных документов, составленных клиентом, так как преследуют различные цели: в первом случае это внешняя аудиторская проверка, а во втором - внутренняя организация хозяйственной деятельности предприятия [25, с.36].

В данной работе для оценки СВК ООО "Ярэластомер" мы будем использовать тест-вопросник закрытой формы (см.табл.5, с.24-26).

**Таблица 5**

**РД-2**

**Тест - вопросник для проведения аудита финансовых результатов деятельности ООО «Ярэластомер»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Вопрос** | **Ответ** | | **Примечания** |
| **Да** | **Нет** |
| **(1)** | **(2)** | **(3)** | **(4)** | **(6)** |
|  | Существует ли организационный план и список сотрудников отделов? | Х |  |  |
|  | Имеется ли описание и четкое разделение функций каждого сотрудника в форме инструкции и указаний? | Х |  |  |
|  | Существует ли перечень лиц, имеющих право подписи денежных и расчетных документов, финансовых и кредитных обязательств, а также счетов-фактур? | Х |  | Перечень зафиксирован в учетной политике |
|  | Существует ли на предприятии отдел внутренней ревизии? |  | Х |  |
|  | Разработан ли план проведения специальных внутренних проверок? |  | Х |  |
|  | Используются ли в бухгалтерском учете компьютерные программы | Х |  | Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме с применением бухгалтерской программы СБИС++ |
|  | Проводится ли контроль правильности оформления документов (накладных, счетов-фактур)? | Х |  | Гл. бухгалтер |
|  | Сравниваются ли данные аналитического и синтетического учета? | Х |  |  |
|  | Есть ли гарантия того, что все проводки делаются только на основании первичных документов? | Х |  |  |
|  | Проводятся ли организацией акты-сверки с другими организациями и сверки с подотчетными лицами? | Х |  |  |
|  | Происходит ли исправление ошибочных проводок? | Х |  |  |
|  | Информированы ли сотрудники о порядке передачи и приемки дел во время их замены (отпуск, болезнь и т.д.) | Х |  |  |
|  | Проводится ли проверка правильности отнесения расходов на затраты? | Х |  |  |
|  | Возможно ли отгрузка продукции при наличии значительного риска неплатежа? |  | Х |  |
|  | Возможно ли неправильное начисление задолженностей (задолженности образуются, но не регистрируются)? |  | Х |  |
|  | Все ли внереализационные доходы, производимые организацией (за исключением поименованных в ст.251 НК РФ), включены при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль? | Х |  |  |
|  | Соблюдаются ли организацией принципы определения цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения в соответствии со ст.40 НК РФ? | Х |  |  |
|  | Возможна ли неправильная запись уплаты налогов? |  | Х |  |
|  | Разделяется ли ведение бухгалтерского и налогового учетов? | Х |  |  |
|  | В полном ли объеме за отчетный период отражаются все хозяйственные операции по формированию себестоимости, доходов и расходов, учету финансовых результатов? | Х |  |  |
|  | Проводится ли независимое сопоставление журналов-ордеров и перенесение итогов в Главную книгу? | Х |  | Проверку проводит главный бухгалтер |
|  | Посредством использования технических средств при работе руководства и главного бухгалтера предприятия достигается:  а) ограничение доступа к совершению операций;  б) конфиденциальность применяемых кодов и паролей;  в) невозможность использования аналога собственноручной подписи на документах другими лицами;  г) применение программного обеспечения, позволяющего своевременно устранять попытки несанкционированного доступа | Х  Х  Х | Х |  |

При оценке надежности системы внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля аудиторская организация обязана использовать не менее трех следующих градаций:

а) высокая;

б) средняя;

в) низкая. [30, с.78]

В ходе оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля финансовых результатов ООО "Ярэластомер" было выяснено, что система бухгалтерского учета может считаться относительно эффективной. Из выше представленного теста-вопросника, проведенного у главного бухгалтера ООО "Ярэластомер", мы можем сделать вывод о том, что система внутреннего контроля на предприятии находится на среднем уровне. На предприятии нет собственного отдела (либо человека), занимающегося оценкой СВК, проверкой соответствия проводимых операций и их отражения в учете в соответствии с законодательством РФ.

Но главный бухгалтер сама проводит проверки определенных направлений (правильность отнесения расходов на затраты, правильность оформления документов, своевременность и правильность оформления операций работниками бухгалтерии).

Это так же касается проверки правильности формирования и отражения в учете, а также отчетности финансовых результатов. Следует обратить внимание, что все первичные документы оформляются вовремя, все необходимые реквизиты присутствуют, на предприятии применяется лицензионная автоматизированная система СБИС++.

В целом можно полагаться на систему внутреннего контроля ООО "Ярэластомер", но нельзя доверять системе абсолютно.

Формулировка стандартного аудиторского заключения признает отчетность достоверной во всех существенных аспектах. Фраза “во всех существенных аспектах” должна информировать пользователей о том, что мнение, выраженное аудитором в его заключении, относится исключительно к существенной финансовой информации.

Дедуктивный подход определения существенности является предпочтительным с теоретической точки зрения. При его использовании можно избежать ситуации, когда сумма оценок существенности по отдельным счетам превышает допустимую величину для отчетности в целом.

Существует несколько методик расчета уровня существенности предприятия. В данной работе к основным показателям предприятия, по которым необходимо производить расчет, мы прибавим статьи баланса, которые занимают наибольший удельный вес в валюте (кредиторская и дебиторская задолженность, чтобы уровень существенности был отражен верно. Верхнюю границу уровня существенности установим 50%. Расчет уровня существенности произведем в Рабочем документе (РД-3) в таблице (см.табл.6, с.27-28)

**Таблица 6**

**РД-3**

**Показатели расчета единого уровня существенности (ЕУС)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта | Доля (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности (т.р.) |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| Чистая прибыль (убыток) организации | 719 | 5% | 35,95 |
| Выручка от продажи продукции, работ услуг | 19282 | 2% | 385,64 |
| Валюта баланса | 7018 | 2% | 140,36 |
| Собственный капитал | 4311 | 10% | 431,1 |
| Общие затраты предприятия | 18563 | 2% | 371,26 |
| Дебиторская задолженность | 2901 | 5 % | 145,05 |
| Кредиторская задолженность | 1707 | 5 % | 85,35 |

(35,95 + 385,64 + 140,36 + 431,1 + 371,26 + 145,05 + 85,35)/7 = 227,82 т.р.

Наименьшее значение отличается от среднего на

(227,82 – 35,95)/ 227,82\*100%=84,2%

Наибольшее значение отличается от среднего на

(431,1- 227.82)/ 227,82\*100%=89,23%

Отбросим минимальное значение и максимальное значение.

Среднее арифметическое составит

(140,36 + 385,64 + 371,26 + 145,05 + 85,35)/5 =225,53

При данном уровне отклонение от минимального уровня составит 37%, а от максимального 49,31%, что удовлетворят нашим требованиям.

Полученную величину допустимо округлить до 220 тыс.руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:

(225.53 – 220) / 225.53\*100% = 2,45 %, что находится в пределах 20% Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Полученное значение единого уровня существенности распределяется между значимыми статьями бухгалтерского баланса. На практике эта процедура вызывает наибольшую трудность. Как правило, в основу распределения закладывается удельный вес значимых статей бухгалтерского баланса в общем итоге. Допустим, в условном примере единый уровень существенности составил 100 рублей. Его значение распределяется между значимыми статьями актива и пассива бухгалтерского баланса, пропорционально их удельному весу в общем, итоге отобранных для проверки статей (см.табл.7, с.29). Занесем данные в Рабочий документ (РД-4).

**Таблица 7**

**РД-4**

**Порядок распределения единого показателя уровня существенности**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Активы | Сумма, | Значимые для аудита статьи | Уровень существен-ности статей, т.р. | Пассивы | Сумма, рублей | Значимые для аудита статьи | Уровень существен-ности статей, |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** | **8** |
| Основные средства | 1 | 1 | 0,0245 | Уставный фонд | 100 |  |  |
| Запасы | 3883 | 3883 | 95,13 | Нераспределенная прибыль | 4211 | 4211 | 103,16 |
| Долгосрочные обязательства | 0 |  |  |
| Дебиторы | 2901 | 2901 | 71,08 | Займы и кредиты | 1000 |  |  |
| Денежные средства | 232 |  |  | Кредиторская задолженность | 1707 | 1707 | 41.82 |
| Итого | 7016 | 6785 | 220 | Итого | 263130 | 5918 | 220 |

Итак, из таблицы видно, что уровень существенности по статье нераспределенная прибыль 103.16 тысяч рублей, но данный уровень применим к накопленной предприятием прибыли, а не за финансовый результат исследуемого периода, это необходимо учитывать в дальнейшем.

Итак, оценив систему бухгалтерского учёта и внутреннего контроля, а также определив уровень существенности, мы завершили предварительный этап планирования аудиторской проверки. Перейдём к следующим этапам планирования аудита финансовых результатов – составлению плана и программы аудита.

***2.2 Общий план и программа аудита финансовых результатов ООО "Ярэластомер"***

В соответствии с Правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита» Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки [13]. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

Аудитору также необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

На этапе планирования производится разработка общего плана, на основе которого составляется рабочая программа аудита. План аудита оформлен в Рабочем документе (РД-5) в таблице (см.табл.8, с.30).

**Таблица 8**

**РД-5**

**План аудита финансовых результатов**

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация | ООО «Ярэластомер» |
| Период аудита | с 01.01.08 по 31.12.08 |
| Руководитель аудиторской группы | Павлов Е.Б. |
| Состав аудиторской группы |  |

|  |  |
| --- | --- |
| **№**  **п/п** | **Планируемые виды работ** |
| 1. | Нормативная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков): валовой прибыли; прибыли (убытка) от продаж; прибыли (убытка) до налогообложения; прибыли (убытка)от обычной деятельности; чистой прибыли (непокрытого убытка) |
| 2. | Арифметическая проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков). |
| 3. | Встречная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков). |
| 4. | Нормативная проверка правильности бухгалтерского учета налога на прибыль в бухгалтерской отчетности (в т.ч. в соответствии с требованиями ПБУ 18/02) |
|  | Арифметическая проверка правильности отражения налога на прибыль в бухгалтерской отчетности. |
| 5. | Аналитические процедуры оценки структуры и динамики финансовых результатов организации; расчета и оценки показателей рентабельности продукции и капитала. |

После составления общего плана составляется программа аудиторской проверки финансовых результатов. Программа является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно – средством контроля сроков проведения работы для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы [16, с.53]. Программу аудиторской проверки финансовых результатов сформируем в виде таблицы, где также укажем источники информации, подтверждающие ту или иную процедуру проверки, и методы, используемые при проверке. Программа аудиторской проверки ООО «Ярэластомер» представлена в Таблице 9 (табл.9, с.32) (РД-6)

**Таблица 9**

**РД-6**

**Программа аудиторской проверки финансовых результатов ООО "Ярэластомер"**

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация | ООО «Ярэластомер» |
| Период аудита | с 01.01.08 по 31.12.08 |
| Руководитель аудиторской группы | Павлов Е.Б. |
| Состав аудиторской группы |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Аудиторские процедуры** | **Документы, задействованные при проверке** | **Методы и приемы получения аудиторских доказательств** |
| **1** | **2** | **3** |
| **1. Аудит порядка формирования финансовых результатов** | | |
| 1.1. Проверка наличия приказа по учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг), прочих доходов и расходов и финансовых результатов | Приказ «ООО «Ярэластомер», ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ПБУ 18/02 | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка |
| 1.2. Проверка правильности формирования и отражения на счетах бухгалтерского учета себестоимости продукции, выполненных работ, услуг | План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, Приказ «Об учетной политике» ООО «Ярэластомер», ПБУ 4/99, регистры аналитического и синтетического учета по отражению затрат | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка, подтверждение |
| 1.3. Проверка правильности отражения в учете выручки от реализации продукции (работ, услуг) | План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, Приказ «Об учетной политике» ООО «Ярэластомер», договоры поставки продукции, регистры учета, отчетность | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка, подтверждение |
| 1.4. Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета по сч.90 | План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, Приказ «Об учетной политике» ООО «Ярэластомер», аналитические и синтетические регистры учета по сч.90, первичные документы по учету выручки. | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка, подтверждение |
| **2. Аудит правильности учета прочих доходов и расходов** | | |
| 2.1. Проверка правильности учета прочих доходов и расхдов | ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ПБУ 9/99, НК РФ, закон «О бухгалтерском учете», регистры бухгалтерского и налогового учета прочих доходов и расходов, отчетность | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка, подтверждение, запрос |
| 2.4. Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета по сч.91 | Приказ «Об учетной политике» ООО «Ярэластомер», регистры аналитического и синтетического учета по сч.91 | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка, подтверждение |
| **3 Аудит правильности налогообложения прибыли** | | |
| 3.1. Проверка правильности начисления и отражения в учете налога на прибыль и применения ПБУ 18 | НК РФ (гл.25), ПБУ 18/02, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, Приказ «Об учетной политике» ООО «Ярэластомер», Регистры налогового учета | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка, подтверждение |
| 3.2. Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета по налогообложению налога на прибыль | НК РФ (гл.25), ПБУ 18/02, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, Приказ «Об учетной политике» ООО «Ярэластомер» | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка, подтверждение |
| **4. Проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах** | | |
| 4.1. Проверка правильности формирования показателей ф. №2 по данным Главной книги, регистрам синтетического и аналитического учета | Приказ «Об учетной политике» ООО «Ярэластомер», ПБУ 4/99, Приказ МФ РФ № 67н Главная книга, журналы ордера, ведомости по сч.20, 90, 91, 99, отчетность | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка, подтверждение |

Итак, завершив процедуру планирования аудита финансовых результатов и распределения прибыли, перейдем непосредственно к аудиторской проверке по направлениям, выделенным в программе аудита финансовых.

**3. Основные направления аудита финансовых результатов на примере ООО "Ярэластомер"**

***3.1 Изучение и оценка основных положений Учетной политики ООО "Ярэластомер"***

Цель: установить соответствие информации, отраженной в учетной политике, законодательству РФ в области формирования и отражения финансовых результатов.

Источники информации: Учетная политика ООО "Ярэластомер", Приложения к Учетной политике.

В ООО "Ярэластомер" существуют Приказ "Об утверждении учетной политики общества для целей налогообложения и бухгалтерского учета на 2008 год" утвержден от 27.12.2007г. № 136 (см. Приложение 2)

Данные учетные политики составлены в соответствии с ФЗ № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996г. и ПБУ 1/02 «Учетная политика организации», а также НК РФ, Ч. 2, гл. 25.

Степень раскрытия информации о методе определения выручки от реализации продукции (работ, услуг), прочих доходов и расходов и финансовых результатов в учетной политике ООО "Ярэластомер", в том числе в учетной политике для целей налогообложения, обобщим и отразим в Рабочем документе (РД-7) (см. табл.10, с.34-35).

**Таблица 10**

**РД-7**

**Результаты изучения приказа об Учетной политике в части вопросов,**

**относящихся к учёту финансовых результатов**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Элемент учётной политики | Возможные варианты | Вариант  учета,  применя-емый в организации | Отражено (+),  не отражено (-) в учетной  политике | Примечания |
| Учет себестоимости выполненных работ | - по фактической себестоимости  - по плановой себестоимости | + | + | Без использования счета 40 "Выпуск продукции" |
| Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) | - по моменту оплаты (кассовый метод)  - по моменту отгрузки (метод начисления) | + | + |  |
| Формирование и отражение выручки от реализации работ (услуг) на счетах бухгалтерского учета | Доходы от обычных видов деятельности отражаются по кредиту счета 90 «Продажи», | + | + |  |
| Учет и отражение формирования прочих доходов и расходов и результатов от прочей деятельности | Операционные и внереализационные расходы определяются согласно ПБУ 10 «Расходы организации» и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», а прочие доходы – по кредиту счета 91 | + | + |  |
| Формирование коммерческих и управленческих расходов в Форме № 2 | - формирует отдельными статьями  - не формирует отдельными статьями | + | + | сумма косвенных расходов на производство и реализацию продукции отчетного периода, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода |
| Порядок списания расходов будущих периодов | равномерное списание расходов в течение периода, к которому они относятся  списание расходов пропорционально объему продукции. | + | + |  |
| Отражение и учет «отложенных налоговых активов», «отложенных налоговых обязательств» и «постоянных налоговых активов» | Ведется в соответствии с ПБУ 18/02 | + | - |  |

Вывод аудитора: На основании изучения приказа об Учётной политике на ООО "Ярэластомер" можем заключить, что в данном документе отражены практически все существенные аспекты, необходимые для рациональной организации учёта затрат.

Рекомендации аудитора: внести соответствующие исправления в Учётную политику ООО "Ярэластомер", то есть ввести пункт применения ПБУ 18 в организации, особенности отнесения процентов по кредиту на счета затрат, рекомендуется введение пункта «Формирование расходов и финансовых результатов».

***3.2. Проверка правильности отражения в учете выручки от продажи продукции (работ, услуг)***

Цель: проверка правильности формирования и отражения выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Источники информации: Учетная политика ООО "Ярэластомер", Рабочий план счетов, регистры аналитического и синтетического учета по сч.62, 90/1, 90/3 и др., ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках», счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, выписки банка, договор.

В ходе изучения предоставленных документов по данному вопросу, были рассмотрены Учетная политика ООО "Ярэластомер", после чего был составлен РД-7 (Таблица 9). Помимо этого все факты получения выручки ООО "Ярэластомер" документально подтверждены в порядке, установленном законодательством РФ.

В ходе аудита отражения выручки от продажи продукции было установлено, что финансовый результат от основной деятельности предприятия – это реализация покупных товаров. Была проведена выборочная проверка оформления первичных документов по реализации услуг, работ, товаров собственного производства. С организацией ОАО "Уфимский завод эластомерных материалов, изделий и конструкций" был заключен Договор на поставку продукции (см. Приложение 12), в котором указаны все необходимые пункты и условия: обязанности сторон, порядок расчетов, цена продукции, переход права собственности на продукцию, ответственность сторон по договору, порядок рассмотрения споров, реквизиты и подписи сторон. По трем товарно-транспортным накладным (см. Приложение 10) по отгрузке продукции ОАО "Уфимский завод эластомерных материалов, изделий и конструкций" были выставлены 3 счет-фактуры (см. Приложение 11). При аудите были проверены первичные документы по реализации продукции на наличие обязательных реквизитов (см.табл.11,с.37), для этого проверим соответствующие документы.

**Таблица 11**

# РД-8

**Результаты проверки правильности оформления первичных документов**

**по отгрузке продукции**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Название  документа | Полнота заполнения реквизитов | | | | | | | | | | | |
| Наличие документа | Наименование документа | Дата составления | Номер документа | Наименование организации | Наименование материалов | Содержание хоз-ой операции | Измерители | Наименование должностных лиц | Подписи долж-х лиц | Расшифровка подп. | Наличие незавер-х исправлений |
| 1 | Счёт-фактуры №5317 от 05.06.2008  №4155 от 30.04.2008  №2957 от 11.04.2008 | + | + | + | + | + | + | - | + | + | + | + | - |
| 2 | Накладные №5317,4155, 2957 | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - | - |

Вывод аудитора: на ООО «Ярэластомер» в первичных документах по учёту отгрузки продукции заполняются практически все обязательные реквизиты.

Исходя из устного опроса работников отдела маркетинга, было выявлено, что счет организации-покупателю выставляется исходя из следующих позиций: работает ли покупатель по предоплате (полной или частичной), является ли покупатель постоянным, не числится ли на данном покупателе дебиторская задолженность. ООО "Ярэластомер" работает по предоплате, соответственно ему была предоставлена скидка. В ходе аудиторской проверки Договора поставки, было выявлено неполное отражение необходимой в договоре информации, в том числе касаемо предоставленных скидок покупателю. Исходя из этого, было выявлено нарушение, связанное с ненадлежащим образом санкционирования условий продажи продукции уполномоченным на это сотрудником экономического субъекта, так как предоставленная скидка не была указана и утверждена. Для этого были проверены соответствующие документы и составлен Рабочий документ 9 (см.табл.12, с.38).

**Таблица 12**

**РД-9**

**Результаты проверки правильности отражения цен на отгруженную продукцию**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование продукции | Цена по Товарно-транспортной накладной 5317 от 06.06.2008(Приложение 10) | | Цена по Счету, выставленному покупателю | | Цена по Прайс-листу, утвержденному организацией 15.09.2007 (Приложение 13) | Отклоне-ние |
| Цена за ед. | Указанная скидка | Цена за ед. | Указанная сидка |
| Ремень клиновой В(Б)-4000 | 79,47 | - | 79,47 | - | 88,87 | 8,84 |
| Ремень вентиляторный14х10-887зуб | 24.86 | - | 24.86 | - | 27,34 | 2,86 |
| Ремень вентиляторный14х10-937зуб | 25,62 | - | 25,62 | - | - | - |

Вывод аудитора: Не отражена в документах предоставленная скидка 10 % покупателю.

В ходе проверки аудитору также необходимо удостовериться, что на счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже. При проведении этого теста необходимо обратить внимание на возможность возникновения двух видов ошибок: данные по реально совершенным операциям не отражены в учете; на счетах отражены фиктивные операции.

Подобные ошибки могут приводить соответственно к занижению или завышению налогооблагаемой базы, что будет считаться неправомерным. Проверка полноты и достоверности отражения сумм продажи на счетах бухгалтерского учета является частью проверки эффективности системы внутреннего контроля.

При проверке достоверности отражения сумм от продажи продукции, товаров следует выборочно сверить ряд записей в регистрах учета продаж с данными первичных документов. Для определения достоверности отражения в регистрах правильнее рассмотреть налоговые регистры, суммы по которым в дальнейшем будут составлять налогооблагаемую базу. В ходе проверки были проверены суммы по накладным, счету-фактуре и данные Регистра учета доходов текущего периода, и составлен Рабочий документ (РД-10) (см.табл.13, с.39).

**Таблица 13**

**РД-10**

**Результаты проверки полноты и достоверности сумм от продажи продукции**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Порядковый номер и дата товарно-транспортной накладной | Сумма к оплате согласно Накладной (Приложение 10) | Сумма без НДС (Согласно Счету-фактуре) (Приложение 11) | Сумма по данным регистра учета доходов текущего периода (Приложение 14) | Отклоне-ния |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 5317 | 23,586,37 | 19,998,45 | 19,998,45 | - |
| 4155 | 52,479,03 | 44,473,75 | 44,473,75 | - |
| 2957 | 172,546,97 | 146,226,24 | 146,226,24 | - |

Вывод: Суммы от продажи продукции в регистрах налогового учета отражены достоверно, отклонений выявлено не было. На счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже.

По данным проверки установлено, что по данным операциям покупатель внес предоплату в сумме 248612,37 рублей (Согласно Выписке из лицевого счета (см. Приложение 15) за 28.12.2007), таким образом, отгруженная продукция была оплачена заранее, что указано в Счет-фактурах (Приложение 11), то есть оплата продукции отражена верно и полно.

Была проведена проверка наличия документов, подтверждающих своевременность и правильность отражения выручки от основной деятельности ООО «Ярэластомер».

Проверим правильность отражения выручки на счетах бухгалтерского учета. Выручка формируется на сч.90/1 «Выручка» в корреспонденции со сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Проводка имеет вид: Дебет 90/1 «Выручка», Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму реализации продукции (товаров, услуг).

Проведем арифметическую проверку сформированной выручки по данным аналитического и синтетического учета и отчетности. Полученные результаты отразим в Рабочем документе (РД-11) (см.табл.14, с.40)

**Таблица 14**

**РД-11**

**Порядок формирования и арифметическая проверка выручки в ООО "Ярэластомер» за 2008 год**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Сумма, руб. | Подтверждающий документ | | Соответствие отчетности (ф. № 2) (см.Прил8) |
| Аналитического учета | Синтетического учета |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1. Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг | 22752650,73 | Оборотно-сальдовая ведомость по сч.90-1 "Выручка" за 2008г. (Приложение 9) | Главная книга по сч.90 "Продажи" за 2008г. (Приложение 7) |  |
| 2. НДС, акцизы и аналогичные обязательные платежи | 3470746,99 | Оборотно-сальдовая ведомость по сч.90.3 за 2007г. (Приложение 9) | Главная книга по сч. 90 "Продажи" за 2008г. (Приложение 7) |  |
| 3. Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) (стр.1 – стр. 2). | 19281903,74 | Отчет о прибылях и убытках, ф. №2, стр. 010 (Приложение 8) |  | **\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_** |

Из выше представленной таблицы видно, что арифметическая проверка не выявила отклонений. Отсюда следует вывод о правильности формирования и отражения на счетах выручки от реализации продукции (услуг) и, следовательно, правильного отражения в отчетности, что не приводит к искажению информации. Но для более точного заключения необходимо более глубокое изучение и более детальная проверка сумм формирования выручки от продаж, работ, услуг.

Корреспонденция счетов на предприятии отражена корректно, суммы по соответствующим счетам совпадают. Отраженная выручка на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (см. Приложение 16) соответствует отражению по счету 90 "Выручка". То есть арифметических и методологических ошибок в учете выручки на предприятии не выявлено.

В конце каждого месяца на сч.90 выявляется финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи товаров, продукции, работ, услуг, для чего сумму выручки от продаж за отчетный месяц (кредит сч.90-1) сравнивают с себестоимостью продаж (дебетовый оборот по сч.90-2). Выявленный таким образом финансовый результат отражается на сч.90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

В соответствии с предложенной методикой отражения результатов от обычной деятельности за 2008 год организация получила прибыль, отражаемый проводкой Дебет сч.90-9 «Прибыль (убыток) от продаж», Кредит сч.99 «Прибыли и убытки»–на сумму 73675 тыс. руб. (Главная книга по счету 90 (см. Приложение 7))

Проведем арифметическую проверку тождественности показателей аналитического и синтетического учета между регистрами по сч.90, результаты отразим в Рабочем документе (РД-12) (см.табл.15, с.42).

**Таблица 15**

**РД-12**

**Проверка данных аналитического и синтетического учета формирования результата от основной деятельности на сч.90/9**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Коррес-понди-рующий счет | **Оборотно-сальдовая ведомость по сч.90 (см.Приложение 9)** | | | | | | **Главная книга по сч.90 в корреспонденции со счетами 62 и счетами затрат (см.Приложение 7)** | | | | | |
| Сальдо на начало, тыс.р. | | Обороты, тыс.руб. | | Сальдо на конец, тыс.руб. | | Сальдо на начало, тыс.руб. | | Обороты, тыс.руб. | | Сальдо на конец, тыс.руб. | |
| Дт | Кт | Дт | Кт | Дт | Кт | Дт | Кт | Дт | Кт | Дт | Кт |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** | **8** | **9** | **10** | **11** | **12** | **13** |
| 90 | - | - | 22752650,73 | 22752650,73 | - | - | 2154,67 | - | - | 22752650,73 | - | - |

Арифметическая проверка данных регистров аналитического и синтетического учета по сч.90 «Продажи» выявила нарушение методологии ведения учета в части отражения финансового результата от обычных видов деятельности в Оборотно-сальдовой ведомости по счету 90 "Продажи". Необходимо скорректировать записи, так как на счете 90-9 необходимо отразить Прибыль от продаж (2154,67.), то есть из выручки вычесть себестоимость проданной продукции и НДС. Тем не менее, в Главной книге по счетам 90 и 99 верно отражены суммы финансового результата по обычным видам деятельности.

***3.3. Проверка правильности формирования и отражения на счетах бухгалтерского учета себестоимости продукции, выполненных работ, услуг***

Цель: проверка правильности отнесения расходов на статьи затрат, проверка правильности формирования и отражения на счетах бухгалтерского учета себестоимости продукции, выполненных работ, услуг ООО "Ярэластомер".

Источники информации: Учетная политика ООО "Ярэластомер", Рабочий план счетов (см. Приложение 1) , калькуляции себестоимости продукции, регистры, журнал-ордер № 10, главная книга по счету 20, 23, 25, 26, 90, Декларация по налогу на прибыль, № 2 «Отчет о прибылях и убытках», ф. № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу».

При формировании показателя себестоимости учитываются расходы по обычным видам деятельности, то есть расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, осуществленные в связи с выполнением работ, оказанием услуг. Формируется показатель исходя из суммы затрат на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам.

Для налогового учета оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП. Оценка остатков готовой продукции на складе определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящейся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остаток НЗП), и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

Отгруженная покупателям и выбывшая готовая продукция отражается в бухгалтерском учете по средней стоимости.

Организация разделяет:

* складской брак, учитываемый в бухгалтерском учете на счете 43 «Готовая продукция», потери от которого списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы». Складские потери от брака рассчитываются как разница между фактической себестоимостью готового изделия, сложившаяся по данным бухгалтерского учета на начало месяца, в котором произошло бракование, и ценой возможной реализации забракованного изделия. Финансовый результат для налогового учета формируется в момент продажи;

- нестандартная продукция учитывается на отдельном субсчете 43-1 «Готовая продукция пониженной сортности» по цене возможной реализации.

Калькуляция себестоимости продукции и учет затрат на производство в организации ведется по видам затрат, по видам выпускаемой продукции, по местам возникновения.

Проведем проверку затрат по экономическим элементам. Основными источниками информации являются Калькуляция себестоимости продукции, журнал-ордер № 10, а так же Главная книга по счетам 20, 90 (см. Приложения 4, 5, 6, 7), а также ф. №2 «Отчет о прибылях и убытках» (см. Приложение 8). Проведем арифметическую проверку соответствия данных регистров синтетического и аналитического учета и отчетности. При сверке данных аналитического учета и отчетности (форма № 5) использовался метод пересчета (РД-13), суммирования показателей элементов затрат за каждый месяц (см.табл.16, с.44).

**Таблица 16**

**РД-13**

**Структура расходов по элементам ООО "Ярэластомер" на 1 января 2009г. и соответствие данных ф. №5 регистрам аналитического учета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Наименование показателя** | **Данные по ф. 5 (Приложение 3)** | **Данные по Журналу-ордеру № 10 (Приложение 5) Калькуляции себестоимости (за 12 месяцев) (Приложение 4)** | **Отклонение (+/-)** |
| **А** | **1** | **2** | **3** |
| Материальные затраты | 35034.11 | 35034.11 | + |
| Затраты на оплату труда | 123450 | 123450 | + |
| Отчисления на социальные нужды | 13563 | 13563 | + |
| Амортизация | 7011 | 7011 | + |
| Прочие затраты | 39980 | 39980 | + |
| **Итого по элементам** | **219038,11** | **219038,11** | **+** |

Вывод аудитора: себестоимость продукции отражена верно, отклонений и нарушений, а также несоответствий с Учетной политикой организации в отношении учета затрат не вывялено. Однако, следует обратить внимание, на не корректное отражение элементов затрат в журнале-ордере № 10, так как четко не определено, какая часть затрат к какому элементу относится (услуги промышленного характера, тепловая энергия и др.).

При сравнении данных синтетического и аналитического учета при сверке суммы общих затрат на производство отклонений так же не было выявлено. Следует обратить внимание, что согласно Учетной политике организации для целей налогообложения сумма косвенных расходов на производство и реализацию продукции, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ. Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, также относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства и готовой продукции на складе. Таким образом, сумма затрат на оплату труда, отчисления на социальные нужды и амортизация в полной сумме затрат на производство в журнале-ордере № 10 переносится в бухгалтерскую отчетность предприятия (форма № 5), а материальные затраты и часть прочих затрат, являющихся прямыми, переносятся только в сумме, относящейся к проданной продукции.

На каждое наименование продукции бухгалтерия открывает карточку складского учета и выдает ее работнику склада под расписку. Карточки размещаются в картотеке склада по номенклатурным номерам продукции. Материально ответственное лицо производит записи в карточках по каждому приходному и расходному документу отдельной строкой. После каждой записи определяется и записывается в соответствующей графе остаток готовой продукции.

Работник бухгалтерии периодически проверяет правильность оформления приходных и расходных документов и записей в карточках складского учета. Проверка производится в присутствии материально ответственного лица. Правильность записей в карточках бухгалтер подтверждает своей подписью в графе "контроль" с указанием даты проверки. Обнаруженные расхождения и ошибки своевременно устраняются.

Остатки готовой продукции на начало следующего месяца переносятся из карточек складского учета в ведомость остатков (сальдовую книгу) по складу. Ее итоги сверяют с данными бухгалтерии.

В заключении аудита учета выручки и себестоимости продукции в ООО "Ярэластомер", необходимо выполнить проверку типовой схемы корреспонденции счетов (по дебету и кредиту сч.90) для отражения хозяйственных операций, разработанной на предприятии. Для данной проверки используем процедуру – проверка типовой схемы корреспонденции счетов (по дебету и кредиту счета 90) для отражения хозяйственных операций, разработанной на предприятии. Результаты данной процедуры приведены в рабочем документе РД-14 (см.табл. 17, с.47).

**Таблица 17**

**РД-14**

**Проверка правильности составления корреспонденции счетов по дебету и кредиту счета 90**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№**  **п.п** | **Содержание хозяйственной операции** | **Проверяемые документы** | **Корреспон дирующие счета** | | **Верная (+) или неверная (-) корреспонденция счетов** |
| **Дт** | **Кт** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| **1** | Отражена выручка от продажи продукции, товаров | Договор поставки (см.Прил.12), Накладные (см.Прил.11)  Счёт-фактуры (см.Прил.10)  Главная книга по сч.90.1 (см.Прил.7) | 62 | 90 | **+** |
| **2** | Учтен НДС, подлежащий уплате поставщику | Счёт-фактуры (см.Прил 11)  Главная книга по сч., 90.3 | 90.3 | 60 | **+** |
| **3** | Списана себестоимость проданной продукции, товаров | Накладные (см.Прил.10) | 90.2 | 43, 41, 23, 20 | **+** |
| **4** | Перечислены от покупателя денежные средства на расчетного счета | Платежное поручение, выписка банка (см. Прил.15) | 51 | 62 | **+** |

По результатам проверки можно сделать вывод, что разработанная на предприятии типовая схемы корреспонденции счетов по дебету и кредиту счета 90 в части отражения выручки и списания себестоимости для отражения хозяйственных операций соответствует нормам законодательства, регулирующим бухгалтерский учет в части отражения хозяйственных операций по расчетам с покупателями и заказчиками и списания себестоимости проданной продукции.

***3.4. Проверка правильности учета прочих доходов и расходов, произведенных организацией***

Цель: формирование мнения о правильности учета прочих доходов и расходов.

Источники информации: Учетная политика ООО «Ярэластомер», Рабочий план счетов, регистры аналитического и синтетического учета по сч.91/2.

Согласно Рабочего плана счетов и Учетной политики организации для учета прочих расходов организации предусмотрен счет 91-2 "Прочие расходы" и счет 91-3 "НДС".

В ходе проверки было установлено, что прочие расходы организации состоят из следующих групп: проценты по долговым обязательствам, просроченная дебиторская задолженность и прочие внереализационные расходы.

При проверке внереализационных расходов было выявлено, что в их состав входят только проценты по долговым обязательствам, в которые включаются:  
- проценты банку за ведение расчетного счета

- проценты банка за услуги клиент-банк

- проценты банку по кредиту.

Наибольшую долю в статье "Проценты по долговым обязательствам" занимают проценты по кредиту. В ходе аудита установлено, что проценты в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ на дату уплаты процентов могут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, а свыше ставки рефинансирования – относятся на прочие расходы без ее уменьшения.

Данные первичных документов и налоговых регистров по учету прочих расходов совпадают. При проверке Кредитного договора ООО "Ярэластомер" и банком "Промсвязьбанк" было установлено наличие всех необходимых реквизитов, все обязательные пункты договора соответствуют законодательству РФ, расчет процентов верен. При проверке соответствия сумм начисленных и уплаченных процентов по договору кредита регистрам налогового учета, был составлен следующий Рабочий документ (РД-15) (см. табл.18, с.49).

**Таблица 18**

**РД-15**

**Проверка соответствия сумм начисленных и уплаченных процентов по долговым обязательствам**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Банк-получатель | Сумма процентов по данным платежного поручения № 405 от 29.02.2008 (Приложение 17) | Сумма по данным Регистра внереализационных расходов (Приложение 18) | Отклонения |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| ОАО «Промсвязьбанк» г. Ярославль | 66831,97 | 66831,97 (от 29.02.2008) | - |

Вывод аудитора: Начисленные проценты по кредиту отражаются верно и в полном объеме.

В ходе проверки прочих внереализационных расходов было установлено, что в их состав входит, в основном, получение прочих услуг. Все необходимые документы по их получению в организации имеются и соответствуют законодательству РФ.

Прочие доходы организации составляют не значительную сумм по сравнению с соответствующими прочими расходами, а прочие доходы, принимаемы в расчет налогооблагаемой базы составляют 312.00 рубля (см. Приложение 18), что намного ниже уровня существенности.

Для выявления сальдо прочих доходов и расходов в Рабочем плане счетов организации предназначен субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов /расходов». Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» должны производиться накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы», подобно счету 90 «Продажи», сальдо на отчетную дату иметь не должен.

Для проверки правильности определения финансового результата от прочей деятельности организации и отражения его на счетах организации проанализируем Оборотно-сальдовую ведомость по счетам 91, 99 (см. Приложение 24, 9), а так же Отчет о прибылях и убытках (см. Приложение 8). Результаты проверки оформим в Рабочий документ 16 (см. табл. 19, с.50).

**Таблица 19**

**РД-16**

**Проверка правильности определения финансового результата от прочей деятельности организации**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Сумма по данным  бухгалтерского учета | Показатели | Сумма по данным налогового учета |
| Оборотно-сальдовая ведомость по сч.91 (в рублях) (Приложение 9) | | Регистр учета внереализационных доходов (Приложение 19), Регистр учета внереализационных расходов (в рублях) (Приложение 18) | |
| Прочие доходы | 20215,26 | Внереализационные доходы | 312 |
| Прочие расходы | 32000 | Проценты уплаченные | 66831,97 |
| НДС | 86641,47 | Прочие расходы | 98426,21 |
| Сальдо прочих доходов/расходов | 98426,21 |
| Отчет о прибылях и убытках (т.р.) | | Декларация по налогу на прибыль (руб) | |
| Прочие доходы | - | Внереализационные доходы | 312 |
| Проценты к уплате | 67000 | Внереализационные расходы | 98426,21 |
| Прочие расходы | 32000 |  |  |
| Расчет: | | Расчет внереализационных расходов: | |
| Сальдо прочих доходов по счетам и по ф.2 | 99000 | По регистру учета внереализационных расходов | 99000 |

Вывод аудитора: В налоговом учете выполняется тождественность всех показатель, несоответствий не выявлено. Корреспонденция счетов по отражению прочих доходов и расходов составлена в организации верно.

***3.5 Аудит налога на прибыль и применения ПБУ 18/02 в ООО "Ярэластомер"***

Цель: установление соответствия порядка исчисления налога на прибыль требованиям налогового законодательства и установление соответствия правильности применения ПБУ 18/02 требованиям налогового законодательства. В настоящий момент в ПБУ 18 внесены изменения, которые вступают в силу

Источники информации: Главная книга, Оборотно - сальдовая ведомость, Приказ об Учетной политике организации, Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках, Декларация по налогу на прибыль, регистры учета доходов и расходов организации, Главная книга по счету 68.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организации признается прибыль, полученная налогоплательщиком. В соответствии с Ч.2 НК РФ гл. 25 «Налог на прибыль организации» прибылью признается полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Ранее в пункте 3.4 данной работы были изучены прочие доходы и расходы организации, проверены их суммы на счету бухгалтерского учета. Данные этих проверок не выявили нарушений и отклонений от законодательства.

ООО "Ярэластомер" согласно Учетной политике (см.Приложение 2) избирает следующий метод исчисления и уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль: ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли, то есть перед тем, как перейти к этапу проверки исчисленного налога на прибыль, необходимо удостовериться в правильности отражения и формирования фактически полученной прибыли.

В ходе проверки полученной прибыли необходимо сопоставить данные налогового и бухгалтерского учета доходов и расходов. В ходе проверки необходимо проанализировать данные Декларации по налогу на прибыль (см. Приложение 20), Отчета о прибылях и убытках (см.Приложение 8), а так же регистры налогового и бухгалтерского учета. Полученные результаты отразим в Рабочем документе 17 (см.табл.20, с.51)

**Таблица 20**

**РД-17**

**Сопоставление данных налогового и бухгалтерского учета**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Данные бухгалтерской отчетности (ф.№ 2) (Приложение 8) | Сумма, т.р. | Данные налогового учета (Лист 02 Декларации по налогу на прибыль) (Приложение 20) | Сумма, т.р. | Откло-нения | По данным бухгалтерского учета | | По данным налогового учета | |
| Сумма | Основание | Сумма | Основание |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** | **8** | **9** |
| ДОХОДЫ |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Выручка от продажи товаров, работ, услуг по ОВД (стр.010) | 19228103 | Доходы от реализации (стр.010) | 19228103 | - | 19228103 | Оборотно-сальдовая ведомость (Прил. 9) | 19229103 | Регистр учета доходов текущего периода (Прил. 14) |
| Прочие доходы (стр.090) | - | Внереализационные доходы (стр. 020) | 312 | 312 | - | Оборотно-сальдовая ведомость | - | Регистр учета внереализационных доходов (Прил. 19) |
| Итого: | 19228103 | Итого: | 19228415 | 312 | 19228103 | - | 19229103 | - |
| РАСХОДЫ: |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Себестоимость проданной продукции (стр.020) | 16692000 | Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (стр.030) | 18237841 | - | 18237841 | Оборотно-сальдовая ведомость | 16692000 | Обобщающие данные регистров учета текущих затрат |
| Проценты к уплате (стр.070) | 67000 | Расходы в виде процентов по долговым обязательствам | 66831,97 | 0 | 66831,97 | Оборотно-сальдовая ведомость | 66831,97 | Регистр учета внереализационных расходов (Прил. 18) |
| Прочие расходы | 32000 | Внереализационные доходы (за минусом прцентов) | 31594,24 | - | 31594,24 | Оборотно-сальдовая ведомость | 31594,24 | Регистр учета внереализационных расходов |
| Итого |  | Итого |  | - |  | - |  |  |

Вывод: при сопоставлении данных налогового и бухгалтерского учета выявлены отклонения, которые возникают вследствие возникновения отложенных налоговых активов и обязательств. Данные Декларации по налогу на прибыль совпадают с данными регистров налогового учета. Так же данные Отчета о прибылях и убытках совпадают с данными регистров бухгалтерского учета.

Причины отклонений, выявленных в ходе проверки показателей дохода и расхода по данным бухгалтерского и налогового учета, объясняются разным порядком признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Проверим правильность расчета Текущего налога на прибыль по данным формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» (см.Приложение 8) и регистров по сч.09, 77, 68 (см.Приложение 22, 23). Результаты проверки оформим в РД-19 (см.табл. 22, с.54-55)

**Таблица 22**

**РД-19**

**Проверка правильности расчета текущего налога на прибыль по данным бухгалтерского учета**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Наименование показателя** | **Порядок формирования показателя** | **Расчет показателя по данным бухгалтерского учета, тыс.руб. (с комментариями)** | **Сумма, по форме № 2, тыс.руб. (Прил.8)** | **Соот-**  **вет-**  **ствие (+/-)** |
| **А** | **1** | **2** | **3** | **4** |
| Стр.140 «Прибыль (убыток) до налогообложения» | стр.050 + стр.060 –стр.070 + стр.080 + стр.090 – стр.100 | 73675 (Главная книга по сч.90/9) - 5754 + 2888 -15989 (Оборотно-сальдовая ведомость по сч.91) | 946 | + |
| Стр.141 «Отложенные налоговые активы» | Разница между дебетовым и кредитовым оборотами сч.09 | Главная книга по сч.09 (Приложение 22) | - | + |
| Стр.142 «Отложенные налоговые обязательства» | Разница между кредитовым и дебетовым оборотами сч.77 | Главная книга по сч.77 (Приложение 23) | 312 | + |
| Стр. 200 «Постоянные налоговые обязательства (активы) 24%» | Если полученную постоянную разницу умножить на 24%, то получится ПНО. В случае, если доход не признается в налоговом учете, но учитывается в бухгалтерском учете, образуются ПНА. | Анализ сч.99.2 | 386,88 | + |
| Стр. 150 «Текущий налог на прибыль» | ТНП = УР + ПНО + ОНА – ОНО, где УР – условный расход – стр.140\*24% | (Оборотно-сальдовая по сч.99-УР) | 227 | + |

Как видно из РД-19, сумма, полученная при расчете текущего налога на прибыль в соответствии с применяемой общепринятой формулой расчета ТНП соответствует сумме, указанной в в ф. № 2 Отчет о прибылях и убытках. В ф. № 2 по стр. 150 «Текущий налог на прибыль» отражается сумма, указанная в Налоговой декларации по налогу на прибыль по стр.180 (см. Приложение 20).

Взаимосвязь показателей Отчета о прибылях и убытках и Налоговой декларацией по налогу на прибыль заключается в нахождении налоговой базы для исчисления налога и суммы исчисленного налога на прибыль.

Следующим этапом проверки налога на прибыль организации является проверка раскрытия информации о трансформации условного расхода по налогу на прибыль в текущий налог на прибыль в Пояснительной записке (см. Приложение 27) к Бухгалтерскому балансу организации. По данному аспекту выявлены отклонения, так как пояснения к суммам условного расхода на прибыль, постоянного налогового обязательства, постоянных и временных разниц, отложенных налоговых активов и обязательств в Пояснительной запаске не приведены.

***3.6 Проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах ООО "Ярэластомер"***

Цель: проверка правильности формирования показателей ф. №2 по данным Главной книги, регистрам синтетического и аналитического учета.

Источники информации: Оборотно-сальдовая ведомость за период с 01.01.2008 по 31.12.2008 (с разбивкой по субсчетам), Главная книга по сч.90, 91, 99, 09, 77, Регистр учета внереализационных расходов, Регистр учета внереализационных доходов, Регистр учета доходов текущего периода, ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках», Налоговая декларация по налогу на прибыль.

Для проверки правильности составления формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» проследим порядок формирования и отражения всех финансовых результатов в регистрах аналитического и синтетического учета. Таким образом, используя информацию регистров, а также соблюдая ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и Приказ «О формах бухгалтерской отчетности организации» № 67н, проведем проверку правильности заполнения строк ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Правильность заполнения строк Отчета о прибылях и убытках проверяется на 01.01.08г.. Здесь будет подробно рассмотрен порядок формирования каждой строки и приведены источники информации, подтверждающие суммы, указанные в отчетности. Результаты проверки правильности заполнения Отчета о прибылях и убытках оформим в Рабочий документ 20 (см.табл.23, с.56).

**Таблица 23**

**РД-20**

**Проверка правильности заполнения строк Отчета о прибылях и убытках ООО «Ярэластомер»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Строка Отчета о прибылях и убытках | Код стр. | Порядок формирования показателя | Источник информации | Сумма, тыс. руб. |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| *Доходы и расходы по обычным видам деятельности* | | | | |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей) | 010 | Разница между кредитовым оборотом сч.90 в корреспонденции со сч.62 и дебетовым оборотом сч.90 в корреспонденции со сч.68 | Главная книга по сч.90 (Приложение 7) | 19282 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | Дебетовый оборот по сч.90 в корреспонденции со сч.23,25,26, 41 и 43. | Главная книга по сч.90 (Приложение 7) | 16692 |
| Валовая прибыль | 029 | Разница строк 010 и 020 | расчетно | 2590 |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | Разница строк 010 и 020, 030 и 040 | расчетно | 1045 |
| *Прочие доходы и расходы* | | | | |
| Проценты к уплате | 070 | Оборот по сч.налогового учета "Проценты по долговым обязательствам" | Регистр учета внереализационных расходов текущего периода (Приложение 18) | 67 |
| Прочие доходы | 090 | Оборот по К-ту сч.91/1 «Прочие доходы» | Журнал-ордер по сч.91-1 | - |
| Прочие расходы | 100 | Оборот по сч.91/2 «Прочие расходы». | Журнал-ордер по сч.91-2 | 32 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 140 | стр.050 + стр.060 –стр.070 + стр.080 + стр.090 – стр.100 | расчетно | 54820 |
| Отложенные налоговые активы | 150 | Разница между дебетовым и кредитовым оборотами сч.09 | Главная книга по сч.09 (Приложение 22) | 253 |
| Отложенные налоговые обязательства | 160 | Разница между кредитовым и дебетовым оборотами сч.77 | Главная книга сч.77 (Приложение 23) | 946 |
| Текущий налог на прибыль | 170 | Дебетовый оборот по сч.99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с субсчетами сч.68, на которых отражены расчеты по налогу на прибыль. Данный показатель рассчитывается исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы ПНО, ОНА и ОНО отчетного периода.  ТНП = УР + ПНО + ОНА – ОНО, где УР – условный расход – стр.140\*24% | Стр. 180 Налоговой декларации по налогу на прибыль (Приложение 20) | 227 |
| Иные аналогичные обязательные платежи | 180 | Прибавляются к текущему налогу на прибыль |  | - |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 190 | Стр.140 (+/-) стр.150 (+/-) стр.160 – стр.170 – стр.180 | расчетно | 719 |
| СПРАВОЧНО | | | | |
| Постоянные налоговые обязательства (активы) | 200 | Если полученную постоянную разницу умножить на 24%, то получится ПНО. В случае, если доход не признается в налоговом учете, но учитывается в бухгалтерском учете, образуются ПНА. | Журнал-ордер сч.99 (Приложение 25) | 386.88 |

Из таблицы 22 видим, что каждая строка Отчета о прибылях и убытках формируется на основании данных бухгалтерского учета, а также расчет текущего налога на прибыль соответствует сумме, указанной по стр. 180 Налоговой декларации по налогу на прибыль (см. Приложение 20) и равна 227 тыс. руб. Таким образом, Отчет о прибылях и убытках составлен правильно в соответствии с регистрами аналитического и синтетического учета.

Также следует проверить корреспонденцию счетов по проверенным участкам деятельности организации и выявить отклонения.

Следующим этапом будет проверка взаимоувязки показателей отчетных форм, которая является одной из важнейших процедур, завершающих составление бухгалтерской отчетности, а также проверки правильности ведения бухгалтерского учета.

Проведем взаимоувязку показателей формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» с показателями формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» можно представить следующим образом (см.табл. 24, с.58):

**Таблица 24**

**РД-21**

**Взаимоувязка показателей формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» с показателями формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» формы № 1 "Бухгалтерский баланс"**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Показатели формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» (см.Приложение 8)** | **Показатели форм**  **«Приложение к бухгалтерскому балансу» и "Бухгалтерский баланс" (см. Приложение 3, 21)** | **Сумма, тыс. руб.** |
| Затраты отчетного года | Сумма строк 020, 030, 040, графа 3 | Строка 760, графа 3 (Форма № 5) | 18237 |
| Нераспределенная прибыль за отчетный период | Строка 190 | стр.470 на конец года- стр.470 на начало года (Форма № 1) | 719 |

Из данных выше сведений можно сделать вывод о правильности и корректности составления формы № 2 Отчета о прибылях и убытках по строке «Расходы по обычным видам деятельности» и заполнения данной строки в форме № 5 Приложение к бухгалтерскому балансу. Суммы за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года совпадают. А так же сумма чистой прибыли отчетного периода по Форме № 2 соответствует сумме нераспределенной прибыли согласно Бухгалтерсого баланса. На счете 84 (см.Приложение 26) так же отражена сумма нераспределенной прибыли в сумме 719 тысяч рублей, что свидетельствует о тождестве показателей.

Таким образом, после проведенных проверок и исследований можно сделать выводы по выполненным работам и составить аудиторской заключение.

**4. Оформление результатов проверки финансовых результатов в ООО "Ярэластомер"**

В ООО «Ярэластомер» была проведена аудиторская проверка финансовых результатов за период с 01.01.2008г. по 31.12.2008г. На основании проведённой проверки мы можем сделать следующие выводы.

В целом на аудируемом предприятии формирование и учет финансовых результатов ведутся в соответствии с нормативно-правовыми актами. Однако, при проверке были выявлены нарушения. Выявленные нарушения и рекомендации по их устранению приведены в таблице (см.табл.25, с.61).

**Таблица 25**

**РД-22**

**Нарушения, выявленные в ходе аудиторской проверки финансовых результатов и распределения прибыли в ООО «Ярэластомер»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Выявленные нарушения** | **Комментарии и рекомендации** | **Примечания** |
| 1 | В Учетной политике не отражена информация по отражению отложенных налоговых активов и обязательств на счетах бухгалтерского учета. | Рабочим Планом счетов ООО «Ярэластомер» предусмотрен сч.09 «Отложенные налоговые активы» и 77 "Отложенные налогове обязательства", их применение рекомендуется отразить в учетной политике. | Отражение данной информации в учетной политике рекомендуется для полного раскрытия учета по данному вопросу |
| 2 | В Учетной политике ООО «Ярэластомер» не отражена информация отражению и отнесение процентов к получению и уплате, их особенности для налогового и бухгалтерского учета | В Учетной политике необходимо описать способ отнесения процентов – в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ включается в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, свыше – не включаются. | Отражение данной информации в учетной политике рекомендуется для полного раскрытия учета по данному вопросу |
| 3 | Некорректное отражение затрат по элементам в регистрах синтетического учета | В Журнале-ордере №10 четко не отражены суммы элементов затрат. Необходимо отражать данные затраты согласно установленным нормам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисление на социальные нужды, амортизация и прочее затраты | Данное отражение не позволяет сопоставить данные аналитического, синтетического учета и данные отчетности. |
| 4 | В Договоре на поставку продукции не отражается сумма скидок на цену продукции и, соответственно, не соответсвенно указанная цена не соответствует утвержденной в Прай-листе организации | Необходимо внести данные о скидках и их размерах в Договор на поставку продукции, либо создать новый внутренний документ организации, регламентирующий порядок и предоставления скидок и их размер | . |
| 5 | Нарушение методологии ведения учета в части отражения финансового результата от обычных видов деятельности в Оборотно-сальдовой ведомости по счету 90 "Продажи" | Необходимо скорректировать записи, так как на счете 90-9 необходимо отразить Прибыль от продаж, то есть из выручки вычесть себестоимость проданной продукции и НДС. | Объясняется ошибкой автоматизированной программы ведения учета, некорректное отражение. |
| 6 | Наличие, не расшифрованных в пояснительных документах, расхождений показателей доходов и расходов по ОВД и прочих доходов и расходов | Рекомендуется разработать документ, где будет расшифрована взаимоувязка показателей бухгалтерского и налогового учета. | Объясняется разным порядком признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. |
| 7 | Отсутствие в Пояснительной записке к Бухгалтерскому балансу организации информации о трансформации условного расхода по налогу на прибыль в текущий налог на прибыль | Необходимо указывать расчет текущего налога на прибыль во внутренних документах организации | Объясняется разным порядком признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. |
| 8 | Неверное отражение сальдо прочих доходов и расходов в Оборотно-сальдовой ведомости | Необходимо по счету 91-9 указываться разницу между прочими доходами и расходами организации | Вызвано ошибкой в методологии автоматизированной программы ведения бухгалтерского учета в части отражения сальдо по сч.91 |

Таким образом, из всех выше перечисленных обнаруженных ошибках не было выявлено серьезных, все они исправимы и подлежат корректировке.

По материалам проведенной проверки аудитору рекомендуется подготовить письменную информацию для руководства проверяемого предприятия. В настоящее время этот вопрос регулируется Правилом (стандартом) №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита руководству аудируемого лица и представителям его собственника».

ООО "Ярэластомер"

Садилек С.Ю., директор

Исходящий № \_\_\_\_\_\_\_

«\_\_\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_2009г.

**ПИСЬМЕННАЯ ИНФОРМАЦИЯ АУДИТОРА РУКОВОДСТВУ**

**ООО "Ярэластомер"**

**ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА**

**ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

Уважаемый Сергей Юрьевич!

В соответствии с заключенным договором мною был проведен аудит организации в части формирования и учета финансовых результатов с 01.01.2008 по 31.12.2008г.

Лицо, осуществляющее аудит: Павлов Евгений Борисович

Проверяемый экономический субъект:ООО "Ярэластомер"

Юридический адрес организации: Россия, 150044, г. Ярославль, ул. 2-й промышленный проезд, д.11.

Руководитель организации: Садилек Сергей Юрьевич., генеральный директор.

Лицо, ответственное за подготовку бухгалтерской отчетности: Садилек С.Ю., генеральный директор

Целью письменной информации является доведение до руководства ООО "Ярэластомер" сведений о наличии недостатков в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля относительно формирования и учета финансовых результатов, а также внесение рекомендаций по усовершенствованию системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

**Общая информация**

Аудиторская проверка имела следующие особенности: в соответствии с договором от «\_\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_2008 г. №\_\_\_\_\_\_ Павловым Е.Б. проводилась аудиторская проверка формирования и учета финансовых результатов.

Бухгалтерский учет в проверяемой организации осуществляется бухгалтерией.

Методика аудиторской проверки основывалась на Федеральном законе "Об аудиторской деятельности", соблюдении правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что в регистрах бухгалтерского учета и отчетности не содержится существенных искажений. Раздел бухгалтерской документации по учету финансовых результатов был проведен проверен выборочным методом.

**Результаты аудиторской проверки**

При планировании и проведении проверки рассмотрено состояние внутреннего контроля в организации ООО "Ярэластомер". Существенных нарушений в области учета финансовых результатов по результатам оценки внутреннего контроля не выявлено. Имеются некоторые нарушения, касающиеся организации системы внутреннего контроля в целом, в частности, на предприятии нет организованной системы внутреннего контроля, то есть нет ответственного отдела или определенного лица, контролирующего правильность учета и деятельности предприятия.

Порядок формирования и учет финансовых результатов в ООО "Ярэластомер"выступал в качестве объекта аудита. В результате проведенной проверке были сделаны следующие выводы.

Единая Учетная политика ООО "Ярэластомер" для целей бухгалтерского и налогового учета составлена в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством и не противоречит им. Он раскрывают всю необходимую информацию для определения порядка формирования и учета финансовых результатов.

В ходе проверки правильности формирования выручки, себестоимости и, следовательно, результатов от обычной деятельности отклонений выявлено не было, нарушений обнаружено не было. Порядок формирования выручки соответствует нормативным актам. Формирование себестоимости продукции (работ, услуг) указан в Учетной политике ООО "Ярэластомер" и также соответствует нормативным актам.

При проверке регистров аналитического, синтетического учета и отчетности по учету результатов от обычных видов деятельности, арифметических ошибок и отклонений выявлено не было.

Следующим этапом проверки было выявление правильности формирования и отражения в учете прочих доходов и расходов и результатов от прочей деятельности. При проверке отнесения доходов и расходов к прочим доходам и расходам в соответствии с нормативными актами, было выявлено разное признание доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета, что повлекло к различиям информации по ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и Налоговой декларации по налогу на прибыль. Разница показателей образует постоянные разницы, которые следует расшифровать и зафиксировать в пояснительных документах.

В целом, при проверке финансовых результатов от прочей деятельности не было выявлено более других существенных отклонений.

При проверке тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета нарушений выявлено не было. То есть, отчетность ООО "Ярэластомер" в части учета финансовых результатов соответствует требованиям нормативных актов, предъявляемых к ее составлению, и отражает достоверные сведения о них во всех существенных значениях.

**Вывод**

Результаты проведенной проверки показывают, что проверенные хозяйственные операции по формированию и отражению в учете финансовых результатов осуществлялись ООО "Ярэластомер" во всех существенных отношениях в соответствии с нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет. Однако, в связи с выборочным и поверхностным характером проверки, нельзя утверждать, что все операции по формированию и отражению в учете финансовых результатов в проверяемом периоде на ООО "Ярэластомер" осуществлялись в соответствии с законодательством РФ.

В связи с выявленными нарушениями можно дать следующие рекомендации:

- дополнить Учетную политику ООО "Ярэластомер" в разделе учета и отражения финансовых результатов от обычной и прочей деятельности предприятия;

- следить за правильностью оформления первичных документов, в частности, оформлять в соответствии с законодательством: заполнять все обязательные реквизиты, корректно вносить исправления в случае ошибки;

- Скорректировать Сальдо прочих доходов и расходов и Сальдо доходов и расходов по обычным видам деятельности в Оборотно-сальдовой ведомости;

- закрепить в Пояснительной записке порядок трансформации условного налога на прибыль в текущий налог на прибыль.

**Заключение**

В данной работе была рассмотрена методика проведения финансовых результатов и проведена на практике на конкретном предприятии.

На основе ООО "Ярэластомер" была проведена аудиторская проверка финансовых результатов за период с 01.01.2008г. по 31.12.2008г.

При планировании и проведении проверки рассмотрено состояние внутреннего контроля в организации ООО "Ярэластомер". Существенных нарушений в области учета финансовых результатов по результатам оценки внутреннего контроля не выявлено. Имеются некоторые нарушения, касающиеся организации системы внутреннего контроля в целом, в частности, на предприятии нет организованной системы внутреннего контроля, т.е. нет ответственного отдела или определенного лица, контролирующего правильность учета и деятельности предприятия.

Порядок формирования и учет финансовых результатов в ООО "Ярэластомер"выступали в качестве объекта аудита. В результате проведенной проверке были сделаны следующие выводы.

Учетная политика ООО "Ярэластомер" составлена в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством и не противоречат им. Они раскрывают всю информацию, необходимую для определения порядка формирования и учета финансовых результатов.

В ходе проверки правильности формирования выручки, себестоимости и, следовательно, результатов от обычной деятельности отклонений выявлено не было, нарушений обнаружено не было. Порядок формирования выручки соответствует нормативным актам. Формирование себестоимости продукции (работ, услуг) указан в Учетной политике ООО "Ярэластомер" и также соответствует нормативным актам.

При проверке регистров аналитического, синтетического учета и отчетности по учету результатов от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов, арифметических ошибок и отклонений выявлено не было.

В целом, при проверке финансовых результатов от прочей деятельности не было выявлено более других существенных отклонений.

При проверке тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета нарушений выявлено не было. То есть, отчетность ООО "Ярэластомер" в части учета финансовых результатов соответствует требованиям нормативных актов, предъявляемых к ее составлению, и отражает достоверные сведения о них во всех существенных значениях.

Результаты проведенной проверки показывают, что проверенные хозяйственные операции по формированию и отражению в учете финансовых результатов осуществлялись ООО "Ярэластомер" во всех существенных отношениях в соответствии с нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет. Однако, в связи с выборочным и поверхностным характером проверки, нельзя утверждать, что все операции по формированию и отражению в учете финансовых результатов в проверяемом периоде на предприятии осуществлялись в соответствии с законодательством РФ.

В связи с выявленными нарушениями можно дать следующие рекомендации:

- дополнить Учетную политику ООО "Ярэластомер" в разделе учета и отражения финансовых результатов от обычной и прочей деятельности предприятия;

- следить за правильностью оформления первичных документов, в частности, оформлять в соответствии с законодательством: заполнять все обязательные реквизиты, корректно вносить исправления в случае ошибки;

- вести учет для целей налогообложения в регистрах налогового учета;

- - закрепить в Пояснительной записке порядок трансформации условного налога на прибыль в текущий налог на прибыль.

**Список использованной литературы**

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте». Утверждён приказом Президента Российской Федерации №129-ФЗ от 21 ноября 1996г.
2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Утверждён приказом Президента Российской Федерации 13 июля 2001 года № 119-ФЗ.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть первая от 31 июля 1998г. № 146-ФЗ (ред. от 17.05.2007)
4. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть вторая от 5 августа 2000г. № 117-ФЗ (ред. от 16.05.2007)
5. Гражданский кодекс РФ, ч.1 от 30 ноября 1994 года N 51-ФЗ (в ред. Федеральных законов от 06.12.2007 N 333-ФЗ)
6. Гражданский кодекс РФ, ч.2 от 26 января 1996 года N 14-ФЗ (в ред. Федеральных законов от 06.12.2007 N 334-ФЗ, с изм., внесенными Федеральным законом от 26.01.1996 N 15-ФЗ, Постановлением Конституционного Суда РФ от 23.12.1997 N 21-П)
7. Приказ Минфина РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 от 06.07.1999 № 43н.
8. Приказ Минфина РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99» от 6 мая 1999г. №32н (в ред. приказа Минфина России от 18.09.06 № 115н)
9. Приказ Минфина РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99» от 6 мая 1999г. № 33н (в ред. приказа Минфина России от 18.09.06 № 116н)
10. Приказ Минфина РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 от 19.11.2002 № 114н
11. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 года № 34н
12. Положение по бухгалтерскому учёту «Учет материально – производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 года №44н
13. Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». Утверждены Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696
14. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. Утверждено постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 года N 552. Утратило силу с 14 марта 2002 года
15. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применения. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 года № 94н (с учётом изменений, внесённых приказом Министерства финансов РФ № 38н)
16. Аудит. Учеб.пособие для вузов / Под ред. Подольского В.И. : 4-е изд., испр. и доп. — М.: Академия, 2004. — 304 с.
17. Барышников Н.П. Практикум внутреннего и внешнего аудита. 2-е изд., перераб. и доп. М,: Информационно-издательский дом «Филинъ», 2003. 792 с.
18. Богатая И.Н. Аудит: Учебное пособие/ И.Н. Богатая, Н.Г. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ОАО «Московские учебники; Ростов н/Д: Феникс, 2005. – 475с. – (Высшее образование).
19. Бухгалтерский учёт: Учебник/ А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; Под редакцией профессора Безруких П.С. – изд. 5-е, перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учёт, 2004. –651с.
20. Бычкова С.М., Газарян А.В. Планирование в аудите. М.: Финансы и статистика, 2001. 264 с.
21. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Практический аудит.— 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЭКСМО, 2009.-176 с.
22. Жарыгласова Б.Т. Система внутреннего контроля и оценка рисков // Аудиторские ведомости. 2007. №2. С. 20-26
23. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 560 с.
24. Коваль И.Г. Аудит: Учебно-методическое пособие – М: МФЮА, 2004. – 110 с.
25. Нестерова О.В. Оценка СВК при проведении аудиторской проверки // Аудиторские ведомости. 2006. №8. С. 10-16
26. Новикова Т.Ю., Королёва Г.А. Аудит: Раздел 1. Теория аудита: учебное пособие / Новикова Т.Ю., Королёва Г.А.; Яросл. гос. ун-т. Ярославль: ЯрГУ, 2005. 128 с.
27. Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф. Финансовый анализ. Управление финансами: Учеб.пособие для вузов.— 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. - 639 с.
28. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М: Финансы и статистика, 2000.
29. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФИ. М.: «Финстатинформ», 2000. 239 с.
30. Рогуленко Т.М. Аудит: учебник. – М.: Экономисть, 2005. – 378с. – (Homo faber)
31. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.:ИНФРА-М, 2000. – 448 с.