РЕФЕРАТ

по дисциплине «Аудит и бухгалтерский учет»

по теме: «Проверка формирования финансовых результатов и использования прибыли при проведении аудита»

**Содержание**

Введение

1. Роль аудиторского заключения о состоянии бухгалтерской отчетности экономического субъекта для уменьшения информационного риска

2. Проверка формирования финансовых результатов и использования прибыли при проведении аудита

Заключение

Список литературы

**Введение**

Многие решения в предпринимательской деятельности приходиться принимать в условиях неопределенности, когда необходимо выбирать направление действий из нескольких возможных вариантов, осуществление которых сложно предсказать. Если риски не учитывается в хозяйственном плане, тогда они становиться источником с одной стороны, убытков, а с другой – прибылей. Одним из видов снижения рисков в хозяйственной деятельности предприятия является проведение грамотного аудита его хозяйственной деятельности.

Несмотря на кажущуюся простоту отражения в учете предприятия финансовых результатов его деятельности, при аудиторских проверках выявляется достаточно большое число ошибок и нарушений. Ошибки возникают как при оформлении различных хозяйственных операций, так и при их отражении в бухгалтерском и налоговом учете в связи с имеющимися различиями в принципах ведения этих видов учета.

Вышеизложенное определяет актуальность темы данной работы.

**1. Роль аудиторского заключения о состоянии бухгалтерской отчетности экономического субъекта для уменьшения информационного риска**

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете в РФ» регулирование бухгалтерского учета осуществляется на четырех уровнях – трех внешних и одном внутреннем.

Первый(высший, законодательный) уровень системы регулирования – это Налоговый кодекс Российской Федерации, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и другие федеральные законы.

Второйуровень системы регулирования бухгалтерского учета – методологический – включает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утверждаемые Минфином РФ, план счетов бухгалтерского учета и инструкцию по его применению и др.

Третийуровень системы нормативного регулирования – методический – представлен методическими указаниями по применению положений (стандартов) по бухгалтерскому учету.

Четвертыйуровень представлен учетной политикой, которую каждое предприятие формирует для себя. Именно она и подлежит тщательному исследованию в ходе аудита.

Таким образом, учетная политика предприятия, первичные документы, регистры аналитического и синтетического учета, финансовая (бухгалтерская) отчетность, регистры налогового учета и налоговые декларации являются источниками информации для аудиторской проверки.

Аудит финансовой отчетности – это процесс, в ходе которого аудитору предоставляется возможность выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность, по всем ли существенным аспектам, в соответствии ли с установленными основами финансовой отчетности.

В ходе проверки аудитор собирает достаточные и уместные доказательства, необходимые для формулирования выводов, служащих основой для выражения его мнения.

Аудитор должен обеспечить высокий уровень уверенностив том, что информация не содержит существенных искажений. Согласно глоссарию уверенность – это выражение убежденности аудитора в отношении достоверности утверждения, подготовленного одной стороной (как правило, проверяемым субъектом) и предназначенного для использования другой стороной (заинтересованными пользователями). Абсолютная уверенность недостижима из-за присущих методике проведения аудита ограничений и несовершенства систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента.

Для достижения цели аудита в соответствии с требованиями МСА, профессиональных организаций, нормативных актов и условий договоренности определяется объем аудита, т.е. аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми при определенных обстоятельствах. Обязанность аудитора – обеспечить достаточный уровень уверенности в том, что отчетность не содержит существенных искажений. На возможность их обнаружения могут влиять ограничения, возникающие вследствие:

использования тестирования;

невозможности проведения сплошной проверки, зависимости суждения аудитора от характера, сроков, объема аудиторских процедур (проверка проводится выборочно, достоверность доказательств определяется результатами тестов и личным мнением аудитора);

несовершенства системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйствующего субъекта (например, возможен сговор между кассиром и главным бухгалтером в целях присвоения денежных средств, что приводит к неэффективности инвентаризаций и затрудняет обнаружение аудитором искажений, так как проверяемая кассовая документация формально будет отвечать предъявляемым требованиям);

особых обстоятельств, в том числе наличия связанных сторон (операции со связанными сторонами могут быть направлены на искажение действительного состояния дел).

Для достижения объективных результатов в ходе аудиторской проверки и снижении информационного риска аудитор должен руководствоваться общими этическими принципами, изложенными в «Кодексе этики профессиональных бухгалтеров», принятыми МФБ вместе с МСА. Этих принципов семь (в скобках приводится их толкование согласно Кодексу этики профессиональных бухгалтеров МФБ).

1. Независимость. Аудитор должен быть свободен от какой-либо заинтересованности в делах клиента, которая может быть признана несовместимой с принципами честности, объективности, независимости. Обстоятельства, которые могут обусловить сомнения в независимости аудитора:

финансовая взаимосвязь с клиентами или с их делами;

работа аудитора на руководящей должности в организации клиента;

выполнение управленческих функций и принятие управленческих решений;

обусловленность выплаты гонорара требуемыми клиентом выводами (мнением) аудитора;

 принятие аудитором товаров, услуг или знаков чрезмерного гостеприимства;

 преобладающее участие в капитале аудиторской фирмы лиц, не имеющих отношения к аудиторской практике;

 работа бывшего партнера аудиторской фирмы на руководящей должности в проверяемой организации;

 действительное или возможное судебное разбирательство между аудитором и его клиентом;

 длительное участие одних и тех же лиц в проверках финансовой отчетности одного и того же клиента.

2. Честность. В Кодексе профессиональной этики этот принцип упоминается вместе с порядочностью и подразумевает справедливое ведение дел, откровенность и правдивость.

 3. Объективность (обязательство быть справедливым, интеллектуально честным, не иметь конфликтов интересов, избегать влияния других лиц, мешающих непредвзятости аудитора).

4. Профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность (аудитор должен предоставлять услуги с должной тщательностью, компетентностью и старательностью, поддерживать профессиональные знания и навыки на требуемом уровне, не должен вводить в заблуждение клиента относительно опыта или экспертных знаний, которыми он в действительности не обладает).

5. Конфиденциальность (обязательство аудиторов обеспечивать конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг).

6. Профессиональное поведение (аудитор должен заботиться о поддержании хорошей репутации профессии).

7. Следование техническим стандартам (предоставление профессиональных услуг в соответствии с применимыми стандартами, например, МСА, внутренними стандартами профессиональных аудиторских объединений и другими нормативными документами).

Помимо соблюдения этих принципов, в целях уменьшения информационного риска, аудитор должен планировать и проводить аудит с определенной долей профессионального скептицизма, т.е. не рассматривать полученную от руководства информацию как обязательно достоверную. Планирование аудита – это разработка общей стратегии и деталей аудиторской проверки. При разработке общего плана аудитор должен принять во внимание следующие вопросы:

1. Знание бизнеса клиента.

2. Понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

3. Риск и существенность.

4. Характер, сроки и объем процедур.

5. Координация, контроль и анализ работы.

6. Прочие аспекты.

Процесс планирования аудита включает:

определение его стратегии и тактики;

составление общего плана аудиторской проверки;

разработку аудиторской программы;

определение конкретных аудиторских процедур;

оценку объема аудиторской проверки.

В соответствии со стандартом аудиторская организация или индивидуальный аудитор должны планировать аудит еще до написания письма-обязательства и заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудита, во время предварительного знакомства с потенциальным клиентом.

Качественное проведение аудиторской проверки невозможно без разработки общей стратегии дальнейшей работы и детального подхода, определения времени осуществления и объема аудиторских процедур. Объем планирования всецело зависит от величины проверяемого предприятия, сложности данного аудита, предыдущего опыта аудиторской работы на предприятии и знания деятельности клиента.

В соответствии с аудиторскими стандартами изучение и оценка системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля должны в обязательном порядке документироваться аудиторскими организациями в ходе аудиторской проверки. Припроведении и документировании этой работы рекомендуется использовать следующие типовые формы:

специально разработанные тестовые процедуры;

перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии;

специальные бланки и проверочные листы;

блок-схемы и графики;

перечни замечаний, протоколы и акты.

Приэтом аудиторские организации самостоятельно разрабатывают методики и порядок изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также планируют процедуры аудиторской проверки в зависимости от результатов такого изучения и оценки.

Поскольку целью аудита является подтверждение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, то достижение этой цели невозможно без подтверждения того, что все предпосылки или требования подготовки такой отчетности соблюдены.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого субъекта включает:

бухгалтерский баланс – форму № 1;

отчет о прибылях и убытках – форму № 2;

отчет об изменениях капитала – форму № 3;

отчет о движении денежных средств – форму № 4;

приложение к бухгалтерскому балансу – форму № 5.

Помимо регистров бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности источниками информации являются регистры налогового учета и налоговые декларации. Этот раздел методики обязательно должен включать таблицу взаимной увязки показателей форм отчетности – формы №1 и формы №5.

Предприятия и организации могут использовать различные первичные учетные документы – как унифицированные первичные документы, так и документы, разрабатываемые предприятиями самостоятельно.

Согласно Закону «О бухгалтерском учете» в перечень документов, утверждаемых в приказе или распоряжении руководителя экономического субъекта о принятой учетной политике, включаются формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

В методике детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам должны быть представлены типовые формы первичных учетных документов. В то же время по мере накапливания опыта работы данный раздел методики должен пополняться формами первичных документов, разработанных предприятиями и организациями самостоятельно с изложением причин, послуживших основанием для их разработки.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Планом счетов бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных аналитических группировокпо каждому бухгалтерскому счету.

Экономический субъект в соответствии с принятой учетной политикой, разработанными системами управленческого, финансового и налогового учета, применяемой формой счетоводства может использовать различные регистры аналитического учета – карточки, ведомости, журналы, а также их машинные аналоги.

Состав регистров синтетического учета зависит от формы счетоводства. В настоящее время на российских предприятиях применяют три основные формы учета: журнально-ордерную, мемориально-ордерную и автоматизированную.

Большое количество предприятий, где только часть бухгалтерского учета компьютеризирована, синтезируют журнально-ордерную или мемориально-ордерную формы учета с автоматизированной. Синтез заключается в том, что такие участки учета, как расчетный счет, касса, учет материалов, учет товаров, расчеты с поставщиками и подрядчиками, дебиторами и кредиторами, ведутся на компьютере, поскольку с этими участками сопряжено большое количество хозяйственных операций. Остальные участки учета ведутся по мемориально-ордерной или журнально-ордерной форме счетоводства. Учет кредитов при мемориально-ордерной форме счетоводства ведется в мемориальном ордере, которому присваивают определенный номер.

В соответствии с Инструкцией по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства основными регистрами бухгалтерского учета являются журналы-ордера. В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Синтетические данные регистрируются по данным первичных документов только по кредиту соответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

В порядке исключения, кассовые операции, операции по расчетному и спецссудному счету в банке и по зачету взаимных требований регистрируются по кредиту и дебету счетов, предназначенных для учета указанных операций. Это необходимо для контроля, а также для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы для записей в различных журналах-ордерах.

Исходя из принципа регистрации учетных данных по кредитовому признаку записи по кредиту каждого синтетического счета (в корреспонденции с дебетуемыми счетами) производятся полностью в одном каком-либо журнале-ордере. Дебетовые обороты по соответствующему синтетическому счету выявляются в различных журналах-ордерах по мере регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих с ним счетов. После перенесения итоговых данных из всех журналов-ордеров в Главную книгу в ней выявляются данные по дебету каждого счета.

Дебетовые обороты по счетам, по которым синтетический и аналитический учет ведется объединенно в единых регистрах, также находят отражение в журналах-ордерах, предназначенных для регистрации записей по кредиту этих счетов. Журналы-ордера, где наряду с записями по кредиту определенных синтетических счетов ведется и аналитический учет, содержат два раздела: один – для записи операций по кредиту счета (собственно журнал-ордер), другой – для отражения показателей аналитического учета.

Важным для уменьшения информационного риска являются грамотный сбор аудиторских доказательств, которые выводятся на основании аудиторского анализа бухгалтерской отчетности.

Мнение аудитора формулируется в аудиторском отчете в виде позитивной уверенности (например: «Отчетность дает достоверное и объективное представление об объектах аудита»). Таким образом, при выражении позитивной уверенности утверждается факт достоверности отчетности.

Аудитор должен нести ответственность за выражение мнения о финансовой отчетности, а руководство субъекта – за ее подготовку и представление. Другими словами, аудитор должен заключить, дает ли отчетность достоверное и объективное представление финансовых показателей субъекта. Мнение аудитора повышает доверие к финансовой отчетности, но пользователи не должны принимать его как гарантию «жизнеспособности» субъекта в будущем или как подтверждение эффективности хозяйственной деятельности.

Подводя итоги, можно сделать выводы, что грамотное аудиторское заключение способно значительно уменьшить информационные риски хозяйствующего субъекта.

**2. Проверка формирования финансовых результатов и использования прибыли при проведении аудита**

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.

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 достижения цели проверки финансовых результатов и их использования необходимо проконтролировать:

правильность формирования финансового результата от продажи (продажу продукции (работ, услуг); продажи основных средств и прочих активов; операционные расходы и доходы; соответствие отчетности данным синтетического и аналитического учета;

учёт внереализационных доходов и расходов (внереализационные доходы, внереализационные расходы);

учёт использования прибыли (налоги, финансовые санкции).

При проверке финансовых результатов аудитору следует учитывать, что в Бухгалтерском балансе (ф. № 1) в разделе III «Капитал и резервы» отражаются показатели:

нераспределенная прибыль прошлых лет (стр. 460);

непокрытый убыток прошлых лет (стр. 465);

нераспределенная прибыль отчетного года (стр. 470);

непокрытый убыток отчетного года (стр. 475);

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

В соответствии с положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99) доходы и расходы организации в зависимости от характера, условий получения и осуществления направлений деятельности организации подразделяются:

|  |  |
| --- | --- |
| Доходы (Д) | Расходы (Р) |
| Доходы от обычных видов деятельности | Расходы по обычным видам деятельности |
| Операционные доходы | Операционные расходы |
| Внереализационные доходы | Внереализационные расходы |
| Чрезвычайные доходы | Чрезвычайные расходы |

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от продажи (без НДС, налога с продаж и акцизов) и фактической себестоимостью проданной продукции (работ, услуг). Для установления достоверности прибыли (убытка) от продажи проводится проверка правильности учета отгрузки и реализации продукции и расходов, связанных со сбытом продукции (коммерческих расходов).

В ходе аудиторской проверки должно быть подтверждено, что:

* операции по продаже надлежащим образом санкционированы;

Правильность отражения операций по продаже устанавливается в ходе выборочной проверки этих операций путем сверки данных, отраженных в бухгалтерских регистрах экономического субъекта, с первичными документами и наоборот. Такая проверка может быть проведена на предварительном этапе аудита. При этом её объем будет определяться результатами проверки эффективности системы внутреннего контроля.

Необходимо проверить соблюдение политики экономического субъекта в отношении предоставления кредитов покупателям, процедур доставки и ценообразования при выполнении ежедневных операций. Аудиторская проверка проводится путем сравнения фактических цен по различным видам продукции, условий оплаты транспортных расходов или доставки, указанных в счетах, с данными соответствующих документов, утвержденных руководством. Фактические цены и условия доставки можно узнать из счетов-фактур или товарно-транспортных накладных. Эти показатели могут быть сопоставлены с утвержденными прайс-листами, номенклатурой цен, иными документами, определяющими порядок и условия реализации.

Если продажные цены или условия продажи продукции определяются индивидуально для каждого заказчика, то необходимо удостовериться в том, что они были надлежащим образом санкционированы уполномоченным на это сотрудником экономического субъекта (например, начальником отдела продаж). В случае, если продажи базируются на выполнении нескольких крупных договоров, сумма и описание фактически доставленных товаров или оказанных услуг должны быть связаны с условиями этих соглашений.

Проверка наличия необходимых разрешений на совершение операций по продажам, как показывает аудиторская практика, осуществляется независимо от уровня эффективности системы внутреннего контроля, однако объем выборки для проверки может быть уменьшен в случае, если было получено подтверждение эффективности системы внутреннего контроля.

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

При проведении этого вида проверки 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 стоимости активов и сумм продажи. 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 (коносаментов, товарно-транспортных накладных и т.д.), а также с документами, свидетельствующими о приеме отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) для подтверждения того, что товары были действительно доставлены, работы выполнены, услуги оказаны, и право собственности на них перешло от исполнителя к заказчику (покупателю). В дополнение к этому необходимо также проверить условия поставки для точного определения момента перехода права собственности.

В случае, если факт перехода права собственности не может быть подтвержден непосредственно из имеющейся документации, необходимо проанализировать последующие платежи, полученные от данного заказчика (покупателя) в погашение дебиторской задолженности, и на основании этого сделать заключение о реальности сделки, отраженной на счете 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Проверка полноты учета продаж может быть эффективно осуществлена путем выборочной сверки данных товарно-транспортных накладных (или заменяющих их документов) отдела продаж со счетами-фактурами и данными бухгалтерского учета. При проведении этой проверки аудитор должен быть уверен, что все товарно-транспортные накладные собраны и надлежащим образом хранятся в отделе продаж. Это можно сделать путем анализа порядковой нумерации этих документов.

При проверке достоверности данных исходным пунктом является регистр учета продажи. На основе данных этого регистра делается выборка номеров счетов, которые затем сверяются с товарно-транспортными накладными и заказами на покупку, полученными от заказчиков (покупателей).

При проверке полноты учета, напротив, исходным пунктом служат товарно-транспортные накладные. Делается выборка товарно-транспортных накладных, данные которых сверяются с данными счетов-фактур и регистра учета продажи.

* продажа своевременно отражена на соответствующих счетах учета;

Счета на продажу должны выставляться и данные о реализации учитываться своевременно, т.е. по мере совершения операции (отгрузки), с отнесением к соответствующим периодам. Это предотвращает риск случайных пропусков данных в учете.

При проверке своевременности учета продажи, как правило, сопоставляются даты, указанные в товарно-транспортных накладных с датами соответствующих счетов-фактур, датами записей по счетам учета реализации и дебиторской задолженности. Значительные расхождения в датах свидетельствуют о потенциальных проблемах своевременности учета реализации.

* стоимостная оценка операций по продаже правильно определена;

Точный расчет суммы продаж влияет на правильное выставление счетов-фактур за отгруженные товары, выполненные работы, оказанные услуги и последующее отражение этих данных в бухгалтерских регистрах.

Проверка правильности оценки продажи включает пересчет данных учета для выявления возможных математических ошибок. Как правило, подсчитываются итоговые суммы счетов-фактур либо осуществляется проверка контрольных документов, подготовленных самостоятельно.

Если сумма продажи выражена в иностранной валюте, необходимо также проверить применение валютных курсов. Для этого аудитор должен сверить курс, использованный экономическим субъектом, с курсом ЦБ РФ, официально действовавшим на момент совершения операции, а также проследить, чтобы данные о валютной сумме продажи и ее рублевый эквивалент надлежащим образом были отражены в бухгалтерских регистрах.

* суммы продажи правильно классифицированы;

Помимо полного и достоверно учета данных о проданной продукции (выполненных работах, оказанных услугах), важно также, чтобы эти данные были правильно классифицированы в Отчете о прибылях и убытках.

В ходе проверки классификации операций необходимо на основании первичных документов определить правильность корреспонденции счетов в регистре учета продажи и правильность разноски по Главной книге.

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

Полнота отражения данных о продаже в регистре учета расчетов с покупателями и заказчиками имеет важное значение, поскольку влияет на возможность экономического субъекта контролировать оплату непогашенной дебиторской задолженности.

Данная задача обычно выполняется в ходе проверки правильности классификации операций по продажам, как это описано выше. При проверке правильности разноски данных регистра учета продажи по счетам Главной книги необходимо также удостовериться, что эти данные надлежащим образом были отражены на счетах учета дебиторской задолженности.

Во многих случаях разноска данных на счетах учета дебиторской задолженности в Главной книге основывается не на данных регистра учета продажи, а на данных журналов-ордеров по учету дебиторской задолженности, которые включают не только сведения о выставленных за период счетах, но и информацию о полученных платежах. В этом случае необходимо проверить, что сумма выставленных счетов, указанная в журналах-ордерах по учету дебиторской задолженности, соответствует сумме продаж по регистру учета продажи. Кроме того, необходимо удостовериться, что данные журналов-ордеров по счетам учета расчетов с покупателями и заказчиками надлежащим образом разнесены по соответствующим счетам Главной книги.

Аналитические процедуры проверки предполагают сопоставление данных о продаже за месяц с:

данными других месяцев и всего цикла продажи;

ежемесячными прогнозами объемов продажи;

данными за соответствующий период прошлых лет.

Если анализ проводится на предварительном этапе аудиторской проверки, то может быть подготовлена оценка общего объема продажи за год. В конце года будет произведено сопоставление оценочной величины объема продажи с фактической суммой.

На этапе проверки отражения результатов от продажи продукции (работ, услуг) аудитор определяет правильность отражения прибыли от продажи на счете 80 «Прибыли и убытки» Для этого сверяются записи по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки» с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и соответствие этого показателя данным стр. 050 «Прибыль (убыток) от продажи» Отчета о прибылях и убытках.

Используя процедуру арифметических подсчетов, аудитор по Главной книге (регистру синтетического учета) по счету 46 проверяет правильность определения показателей:

стр. 010 «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)»;

стр. 020 «Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг»;

стр. 030 «Коммерческие расходы»;

стр. 040 «Управленческие расходы».

При проверке финансового результата от продажи продукции (работ, услуг) аудитору необходимо учитывать, что этот результат по-разному определяется для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Поскольку формирование прибыли (убытка) от продажи зависит от порядка определения выручки, то аудитор должен проверить соблюдение правил бухгалтерского учета выручки и правил ее определения для целей налогообложения.

На счете 80 «Прибыли и убытки» отражается результат от продажи и выбытия основных средств и прочих активов организации.

Для проведения проверки результатов по этим операциям используют показатели учетных регистров по счету 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» и 48 «Реализация прочих активов».

По этим счетам финансовый результат в отчетности «обособленно» не показывается, а отражается в виде операционных доходов и расходов в Отчете о прибылях и убытках.

Прибыль (убыток) от продажи и прочего выбытия основных средств и прочего имущества показываются в форме № 2 в развернутом виде (обороты по дебету и кредиту счетов 47 и 48 в нетто-оценке) по строкам 090 «Прочие операционные доходы» и 100 «Прочие операционные расходы».

По строке «Прочие операционные доходы» в части операций по счетам 47 и 48 отражают:

выручку от продажи основных средств, за вычетом НДС;

выручку от продажи прочих активов (сч.04, 08, 10, 12 и др.) за вычетом НДС;

сумму поступившей рублевой выручки от продажи валюты, включая комиссионные банку, если они были удержаны банком с рублевой выручки до зачисления ее на счет 51 «Расчетный счет».

По строке «Прочие операционные расходы» в части операций по счетам 47 и 48 отражают:

остаточную стоимость проданных и выбывших основных средств;

расходы, связанные с продажей и выбытием основных средств;

стоимость реализуемых прочих активов, а при реализации МБП и нематериальных активов – их остаточная стоимость;

списанную со счета 52 «Валютный счет» валюту для реализации по курсу ЦБ РФ на день зачисления рублевой выручки на расчетный счет, а также сумма комиссии банку.

Убыток, полученный от продажи и выбытия основных средств и прочих активов согласно п. 2.4 инструкции № 37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций» не учитывается для целей налогообложения. Аудитор проверяет наличие корректировочных записей в Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета налога от фактической прибыли».

При проверке учета операционных и внереализационных доходов, отражаемых непосредственно на счете 80 «Прибыли и убытки» устанавливаются:

полнота их отражения в бухгалтерском учете и отчетности;

корректировка данных бухгалтерского учета для целей налогообложения.

При проверке необходимо обратить внимание на возможность возникновения двух видов ошибок: умышленных (преднамеренных) и неумышленных (непреднамеренных).

В качестве примера можно привести следующие виды потенциальных, (непреднамеренных) ошибок:

* неправильное отнесение операционных и внереализационных расходов к тому или иному периоду;
* расходы, которые еще фактически не были понесены, были отражены в бухгалтерских регистрах экономического субъекта;
* ошибочное отнесение понесенных расходов на увеличение стоимости активов либо ошибочное списание расходов, подлежащих включению в стоимость активов, на счета учете.

Примерами преднамеренного искажения данных бухгалтерской отчетности в отношении указанных расходов могут служить:

* намеренное занижение расходов путем пропуска сумм;
* намеренное завышение расходов путем искажения сумм или неправильного отнесения расходов к тому или иному периоду;
* неправильная классификация расходов для обеспечения выполнения или завышения запланированных показателей результатов деятельности;
* намеренное завышение расходов для сокрытия фактов ненадлежащего использования денежных средств;
* оплата фиктивных расходов.

Проверку отражения операционных и внереализационных доходов и расходов проводят выборочным методом, исходя из состава этих показателей и существенности показателя в сумме бухгалтерской прибыли. Проверка проводится на основании заключенных договоров, первичных документов, подтверждающих операции и регистров синтетического и аналитического учета по счету 80 «Прибыли и убытки».

Для установления обоснованности отражения в бухгалтерском учете операционных и внереализационных доходов и расходов следует проверить правильность определения (признания) указанных доходов и расходов для целей бухгалтерского учета согласно положениям, устанавливаемым ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

При проверке правильности отражения в учете операционных и внереализационных доходов и расходов необходимо учитывать следующие положения.

Внереализационные доходы и расходы организации и для целей бухгалтерского учета, и для целей налогообложения принимаются в суммах по методу начисления. Перечень указанных доходов и расходов для целей бухгалтерского учета приведен в инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета (по счету 80) п. 7.8 ПБУ 9/99 и п.11,12 ПБУ 10/99. Перечень внереализационных доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения дается в п. 14 и 15 Положения 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 и п. 2.7 и 2.9 инструкции №37 «О порядке начисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций».

Перечень внереализационных доходов для целей налогообложения является открытым, то есть все внереализационные доходы учитываются при налогообложении, а перечень внереализационных расходов (п.15 Положения о составе затрат) – закрытым, поэтому для целей налогообложения принимаются только перечисленные в этом пункте расходы.

Налоги и сборы, уплачиваемые в соответствии с установленным законодательством порядком за счет финансовых результатов, включаются в состав внереализационных расходов в суммах, начисленных предприятием за отчетный период, и в этих суммах они учитываются при налогообложении прибыли. Поэтому аудитор должен проверить правильность составления расчетов по указанным налогам (определение налогооблагаемой базы, применение ставок), провести арифметическую проверку расчетов.

В соответствии с инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета в течение отчетного года финансовые результаты и их использование отражаются в учете раздельно на счетах 80 «Прибыли и убытки» и 81 «Использование прибыли». Поэтому наряду с финансовым результатом проверяется использование и распределение прибыли отчетного года.

На счете 81 «Использование прибыли» в течении года отражаются подлежащие перечислению в бюджет сумма налога на прибыль, а также местные налоги, сборы и штрафные санкции.

Аудитор проверяет, было ли произведено по завершении года закрытие счетов 80 и 81. Часто на практике счета 80 и 81 закрываются в I квартале следующего отчетного года.

В соответствии с принятой методологией бухгалтерского учета составляются записи:

|  |  |
| --- | --- |
| Д 80 К 81 | - списывается сумма использованной прибыли отчетного года |
| Д 80 К 88/1 | - отражается нераспределенная прибыль отчетного года или |
| Д 88/1 К 80 | - отражается непокрытый убыток отчетного года |

Указанные записи составляются независимо от финансового результата, выявленного на счете 80 «Прибыли и убытки». На практике допускается списание использованной прибыли со счета 81 непосредственно в дебет счета 88/1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года» при выявлении убытка на счете 80.

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

Для этого может сравнить суммы, аккумулированные на счете 80 «Прибыли и убытки», с показателями, установленными для текущего периода, и фактическими суммами расходов за соответствующие периоды прошлого года.

В ходе аудиторской проверки может быть проведен анализ отдельных счетов учета расходов. Для этого итоговая сумма, накопленная на счете 80 «Прибыли и убытки», должна быть разбита на отдельные виды расходов, которые выборочно будут проверены и проанализированы.

Особо анализируются расходы и доходы по арендной плате и по процентам полученным и уплаченным.

Данные виды расходов и доходов отличаются от большинства других статей, отражаемых в отчете о финансовых результатах. Обычно они относятся к нескольким крупным операциям, что упрощает процедуру их выверки по первичным документам. Расходы по выплате арендной платы должны быть сверены с условиями арендных соглашений. Суммы доходов и расходов по краткосрочной аренде должны быть сверены с выписками банка.

Расходы и доходы по процентным платежам могут быть проверены в ходе определения правильности отражения остатков денежных средств путем включения информации о таких расходах и доходах в письмо, отправляемого в банк экономического субъекта для получения подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности об остатках денежных средств. Значительные разницы между суммой процентов по банковскому счету, подтвержденные банком, могут относиться к расчетам по процентным платежам с дебиторами и кредиторами. В этом случае проверка таких расходов должна производиться отдельно путем выборочной выверки с первичными документами.

**Заключение**

В современных условиях, когда налаживанию экономических связей между экономическими субъектами часто препятствует отсутствие доверия партнеров друг к другу, особо остро проявляется потребность в достоверной экономической информации, в которой заинтересованы все без исключения участники хозяйственного оборота, а также пользователи финансовой информации. Важную роль здесь играет грамотное проведение аудиторских проверок, которые способны значительно снизить информационные риски.

Подводя итоги работы, можно также сделать вывод о том, что целью аудита финансовых результатов предприятия является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. При этом под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

**Список литературы**

1. Адамс Р. Основы аудита. М., 2000.
2. Басалай С.И., Хорунжий Л.И. Актуальные проблемы аудита в России. М., 2002.
3. Макарьева В.И. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации для бухгалтера и руководителя. – М.: Налоговый вестник, 2003.
4. Методика проверки операций по формированию финансовых результатов // Аудиторские ведомости. 2004. №2.
5. Газарян А.В., Костюк Г.И. Аудиторская проверка финансовых результатов и их использования. – М.: Бухгалтерский учет, 2005.
6. Панкова С.В. Взаимосвязь международных стандартов финансовой отчетности и аудита.// Международный бухгалтерский учет. 2004. №1.
7. Шишкоедова Н.Н. Аудит. – М.: Главбух, 2005.