**Аудит финансовых результатов**

**Диплом**

**Содержание**

Введение 4

Глава 1. Теоретические основы аудита финансовых результатов 7

1.1 Финансовые результаты как объект аудита 7

1.2 Принципы и функции аудита финансовых результатов 14

1.3 Этапы аудита финансовых результатов 18

Глава 2. Аудиторские процедуры аудита финансовых результатов 23

2.1 Планирование и направления аудита финансовых результатов 23

2.2 Установление уровня существенности и аудиторского риска при аудите финансовых результатов 32

2.3 Информационная база аудита финансовых результатов 37

2.4 Аудиторская проверка финансовых результатов 40

Глава 3. Оформление результатов аудиторской проверки 55

3.1 Рабочие документы, полученные в результате аудиторских процедур 55

3.2 Оценка полученных аудиторских доказательств 62

3.3 Формирование отчета аудитора по результатам аудита 65

Заключение 70

Список литературы 74

Приложения 79

**Введение**

Для успешного развития экономических отношений в Российской Федерации все большую значимость в системе управления коммерческим предприятием приобретает аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Важная роль в ходе проведения аудита отводится аудиту финансовых результатов.

**Вернуться в каталог готовых дипломов и магистерских диссертаций –**

[**http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml)

С позиции рыночной экономики прибыль является важнейшим оценочным показателем деятельности предприятия и рычагом управления любой коммерческой организацией. Нераспределенная прибыль выступает источником материального благополучия, как собственников, так и работников занятых на предприятии.

Принятие эффективных управленческих решений внешними и внутренними пользователями должно основываться на достоверной информации о финансовых результатах. Важную роль в обеспечении достаточного уровня достоверности играет аудит.

Прибыль выступает показателем, наиболее полно определяющим эффективность производства, качество и объем произведенной продукции, производительность труда, уровень себестоимости. Кроме того, прибыль оказывает стимулирующее влияние на укрепление коммерческого расчета и стимуляцию производства при любой форме собственности.

**Актуальность** темы дипломной работы обусловлена тем, что при аудиторской проверке особое внимание уделяется доходам и расходам, которые в конечном итоге формируют прибыль предприятия. Значение прибыли в современной экономике сложно переоценить.Как экономическая категория она характеризует финансовый результат коммерческой деятельности организации. Практически все заинтересованные пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности уделяют особое внимание финансовым результатам.

Для руководства предприятия финансовый результат выступает объектом анализа, информация которого применяется при принятии управленческих решений. Для собственников и персонала прибыль показывает эффективность использования собственности. Внешние пользователи оценивают финансовое положение коммерческой организации. Налоговые службы рассматривают налогооблагаемую прибыль с фискальной точки зрения.

Объектом аудита финансовых результатов выступает бухгалтерская прибыль (убыток), которая представляет собой конечный финансовый результат, полученный за отчетный период на основании бухгалтерского учета хозяйственных операций предприятия и оценки статей бухгалтерского баланса согласно правилам, изложенным в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Цель аудита финансовых результатов - выражение мнение о достоверности конечного финансового результата и бухгалтерской отчетности по финансовым результатам.

**Целью** дипломной работы является исследование аудиторских доказательств, подтверждающих правильность учета и отражения в отчетности финансовых результатов деятельности предприятия. А так же исследование методики проведения аудита финансовых результатов в разрезе таких статей как, аудит доходов и расходов от основного вида деятельности и аудит доходов и расходов от прочих видов деятельности, углубление теоретических знаний и получение практических навыков в составлении плана и проведения аудиторской проверки финансовых результатов;

Для достижения этой цели в работе поставлены следующие **задачи**:

* Изучить теоретические основы аудита учета финансовых результатов;
* Рассмотреть методику, этапы и направления аудиторской проверки финансовых результатов;
* Дать оценку соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности данным синтетического и аналитического учета составляющих конечного финансового результата.
* Осуществить проверку правильности формирования и отражения доходов и расходов от основного и прочих видов деятельности.
* Обобщить результаты исследования аудита при проверке финансовых результатах и привести рекомендации.

**Предметом** исследования в работе является аудит финансовых результатов.

**Объектом** исследования является ЗАО “Городской центр бронирования и туризма”

С 1996 года ЗАО “ГЦБиТ” работает с корпоративными клиентами и обслуживает деловые путешествия более тысячи российских и международных корпораций. Центральный офис “ГЦБиТ” насчитывает более 500 человек высококвалифицированных сотрудников.

Основными услугами, оказываемыми организацией являются авиаперелеты, ж/д транспорт, наземное обслуживание, MICE – услуги, туризм.

Городской центр бронирования и туризма не подлежит обязательному аудиту.

**Источниками** исследования послужили действующие принципы, правила и методологические положения по аудиту, вытекающие из законодательных и нормативных документов по методике учета, анализа и аудита финансовых результатов хозяйствующих субъектов, принятых в РФ, требований международных стандартов учета и аудита, а также теоретические разработки отечественных и зарубежных ученых по исследуемой тематике.

Проблемы становления теории и методики аудита финансовых результатов отражены в трудах отечественных ученых экономистов: С.М. Бычковой, Л.Т. Гиляровской, Ю.А. Данилевского, Н.П. Кондракова, Е.А. Мизиковского, О.М. Островского, В.И. Подольского, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета и др.

Опыт зарубежных стран по аудиту финансовых результатов, его стандартизации и аудиторской деятельности в современных рыночных условиях освещен в работах Р. Адамса, Э.А. Аренса, Р. Доджа, Дж. Лоббека, Дж. Робертсона, О. Рейли, М.Б. Хирша, Ф.Л. Дефилза, Г.Р. Дженика и др.

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)  [Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)  [Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |

**Глава 1. Теоретические основы аудита финансовых результатов**

**1.1 Финансовый результат как объект аудита**

Финансовый результат является не только категорией экономики и бухгалтерского учета, но и объектом аудита. На сегодняшний день одной из самых актуальных проблем практики отечественного аудита является аудит доходов и порядка формирования финансового результата деятельности предприятия, в том числе организаций. Одним из направлений развития данного процесса является переосмысление некоторых теоретических понятий.

В настоящее время понятие «доход» не имеет однозначного определения. В одном источнике он рассматривается как результат производственной и хозяйственной деятельности организации, определяемый как разница между стоимостью реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг и всеми произведенными затратами, в другом источнике - как сумма фонда оплаты труда работников предприятия и прибыли и, в третьем - как выручка от реализации продукции, работ, услуг. [37]

Большое количество исследований на предмет соответствия прибыли, исчисленной для бухгалтерского учета, ее экономическому содержанию привели к различию таких понятий, как «бухгалтерская» или балансовая прибыль и «экономическая» прибыль.

В общем виде прибыль можно определить как разность между совокупной выручкой и совокупными издержками. [39]

TR - ТС =π,

где TR - совокупная выручка (доход);

ТС - совокупные издержки;

π - прибыль.

По мнению П.А. Левчаева, как экономическая категория прибыль отражает чистый доход, который был создан в процессе предпринимательской деятельности в сфере материального производства. [37]

С экономической точки зрения прибыль можно представить в виде разности между денежными выплатами и поступлениями, а с хозяйственной - как разность между имущественным положением предприятия на конец периода и начало. [23]

Первая представляет собой результат реализации продукции и услуг, а вторая это результат работы капитала. Такая идея принадлежала Давиду Соломону, который исходил из предпосылки, что концепция прибыли необходима для целей, представленных в схеме 1.1:

Концепция прибыли

Исчисление налогов

Защита кредиторов

Выбор инвестиционной политики

Схема 1.1 Концепция прибыли Д.Соломона

Бухгалтерская трактовка прибыли применима для первой цели и неприемлема для третей. Формула Давида Соломона представлена на схеме 1.2:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  | Внереализацион­ные изменения стоимости активов в течение отчетного периода |  | Внереализацион­ные изменения стоимостиактивов в предыдущие периоды |  | Внереализацион­ные изменения стоимости активов в предстоящие пе­риоды |
| Экономическая прибыль | **=** | Бухгалтерская прибыль | **+** | **-** | **+** |
|  |  |  |  |  |  |

Схема 1.2 Формула Давида Соломона

Определения бухгалтерской прибыли, как правило, основываются на двух базовых концепциях: концепция поддержания благосостояния, другими словами сохранения капитала, и концепция эффективности, или наращения капитала.

В соответствии с первой концепцией финансовый результат есть прирост в течение отчетного года собственного капитала (средств, вложенных собственниками) организации и является результатом увеличения благосостояния фирмы.

Данная концепция восходит к мысли, высказанной Адамом Смитом о том, что прибыль это сумма, которая должна быть расходована без посягательств на капитал, а также к изречению Джона Хикса, уточнившему данную мысль, согласно которому прибыль является суммой, которую можно израсходовать в течение определенного временного промежутка и в конце этого периода иметь такой же достаток, как и в начале. [20]

Эту концепцию еще называют концепцией прибыли, базирующейся на изменениях в активах и пассивах (в активе представлены средства, в пассиве - источники). Это связано с тем, что в таком подходе выручка или другие доходы могут быть признанными только вследствие увеличения определенного актива или уменьшения определенного обязательства, и, следовательно, расход не может быть признан, если он не был вызван уменьшением актива или увеличением обязательства.

Иначе говоря, прибыль представляет собой увеличение тех экономических ресурсов, которые есть у предприятия, а убыток – уменьшение этих ресурсов. [51]

В соответствии со второй концепцией прибыль является разницей между доходами и расходами организации и мерилом эффективности деятельности конкретного предприятия и его руководства.

Прибыль в рамках этой концепции выступает результатом правильного разнесения расходов и выручки по соответствующим отчетным периодам, а большинство неденежных активов и пассивов представляют собой результат такого разнесения. Корректное распределение доходов и расходов подразумевает соответствие в данном отчетном периоде «усилий» (расходов) и соотносящихся с ними «достижений» (доходов). [31]

При данном подходе доходы и расходы, которые относятся к будущим периодам, должны быть признаны в качестве актива или пассива вне зависимости от того, являет ли собой такой актив или пассив реальный будущий приход или расход экономических ресурсов (динамическая модель баланса, где актив представлен как расходы, переходящие в затраты, а пассив - как доходы, которые становятся ценностями). На данном подходе, по существу, базируется концепция двойной записи в бухгалтерском учете, с помощью которой определяется двойной финансовый результат: как приращение собственного капитала (статистическая модель баланса) и как разность между доходами и расходами (финансовая модель). [19]

В мировой практике в настоящее время признается в качестве основополагающей концепция поддержания благосостояния, и прибыль определяется путем изменения активов и пассивов. Однако применяется и вторая концепция. Причиной этого может служить использование обоих видов бухгалтерской прибыли: «совокупной» (всеобъемлющей) прибыли, в виде результата изменения капитала организации за счет всех операций, за исключением операций с собственниками, и «операционной» прибыли (прибыли от текущей и операционной деятельности), определяющей эффективность основной деятельности организации за отчетный период. [11]

С точки зрения интересов государства базовый финансовый показатель - прибыль до вычета обязательных платежей и налогов (налогооблагаемая прибыль), поскольку именно она является тем источником, из которого государство получает свою часть прибыли от общих доходов предприятий. Для собственников же основной показатель это чистая прибыль. [36]

Наиболее полные и подробные сведения о прибыли и ее составляющих приведены в Отчете о финансовых результатах. В балансе отчетную прибыль можно увидеть не всегда. В балансе такая прибыль распределена по различным направлениям использования, то есть она «разделена» по разным фондам и резервам, а в явном виде присутствует только один ее компонент, который, как правило, не самый важный по удельному весу - нераспределенная прибыль.[25]

В отличие от российской пракитки бухгалтерского учета в отчетности, составленной по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), доходы предприятия признаются по справедливой стоимости. Для того чтобы обеспечить достоверность бухгалтерской отчетности, следует четко представлять, как оценивается размер доходов и в какой момент они могут быть признаны.

Учет доходов предприятия по Международным стандартам регламентируется МСФО (IAS) 18 «Доходы» («Revenue) [42]. Несмотря на то, что МСФО 18 «Revenue» чаще всего переводится на русский язык как «выручка», по мнению А. Салтыковой, правильней использовать термин «доход» [19]. Это вызвано тем, что кроме выручки от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг в сферу применения МСФО 18 «Доходы» попадают и доходы от использования активов предприятия третьими сторонами – дивиденды, процентные доходы, роялти, а также другие экономические выгоды, получаемые в результате основной деятельности предприятия.

Под доходом в соответствии с МСФО 18 понимают поступления экономических выгод в течение отчетного периода в результате обычной деятельности предприятия, приводящие к увеличению капитала (кроме роста капитала в результате вкладов акционеров или участников). [21]

Если по российским правилам бухгалтерского учета признание доходов от продажи продукции зависит от момента перехода прав собственности на нее, то в МСФО 18 формальный момент перехода прав собственности не обязательно будет являться необходимым условием перехода всех значительных выгод и рисков к покупателю и не всегда означает потерю контроля над продукцией.

В отличие от МСФО в российских стандартах отсутствуют некоторые особенности признания различных видов дохода, например использование эффективной процентной ставки при получении процентных доходов. [26]

Анализ законодательно-нормативной и научно-методической литературы показал, что единое мнение по вопросу определения экономического содержания финансовых результатов (прибыли) отсутствует.

Прибыль, представляя собой конечный финансовый результат, является базовым показателем в системе целей компании. Вместе с тем прибыль это весьма сложная экономическая категория, и поэтому возможны различные ее представления, интерпретации, определения.

Как экономическая категория прибыль организации показывает чистый доход, который создан в сфере материального производства. На уровне предприятия чистый доход превращается в форму прибыли. Прибыль характеризует экономический эффект, получаемый в результате деятельности предприятия. Наличие прибыли у организации показывает, что доходы превышают расходы, связанные с деятельностью этой организации.

Экономический подход не определяет различия между реализованными и нереализованными доходами.

Наоборот, бухгалтерский подход, опираясь на принцип осторожности (консерватизма), не торопится признавать нереализованный доход. Этот доход будет признан как прибыль только после его реализации.

В принципе оба рассмотренных подхода не противоречат друг другу. Экономический подход даже полезен для понимания сущности прибыли, а бухгалтерский - для понимания порядка и логики ее практического исчисления.

Существование понятий «экономическая» и «бухгалтерская» прибыль не означает наличие возможности прямого сопоставления их значений. У каждого показателя есть своя сфера применения. Более правильной считается их характеристика как взаимодополняющих способов анализа хозяйственной деятельности субъектов.

Применение показателя бухгалтерской прибыли может, как подтвердить, так и опровергнуть выводы, сделанные на основе показателя экономической прибыли, и стать причиной для дальнейшей аналитической работы.

Показатель экономической прибыли с точки зрения оценки эффективности дает более полное и подробное по сравнению с показателем бухгалтерской прибыли представление об эффективности использования предприятием имеющихся у него активов, в силу того, что сопоставляет финансовый результат, полученный конкретной организацией, с результатом который обеспечивает реальное, а не только номинальное сохранение средств, которые были вложены.

В этой связи именно показатель экономической прибыли будет являться более полезным и емким при принятии решений инвестором в отношении инвестирования в то или иное предприятие. [37]

Аудитор же проверяет конечный результат финансово-хозяйственной деятельности организации (чистую прибыль или непокрытый убыток), который складывается из следующих показателей:

Финансового результата от прочих доходов и расходов (в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»)

Финансового результата от обычных видов деятельности (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»);

Расходов, доходов, потерь, связанных с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (пожар, авария)

Начисленных платежей налога на прибыль и платежей по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, и сумм причитающихся налоговых санкций

Схема 1.3 Составляющие конечного финансового результата

Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного периода списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток)». [9]

Прибыль всегда определяется в стоимостной форме.

Прибыль организации характеризуется многообразием форм, в которых она выступает. Под общим понятием «прибыль предприятия» понимаются самые разные ее виды, характеризуемые в настоящий момент несколькими десятками терминов (таблица 1.1).

Рассматривая прибыль как экономическую категорию, можно говорить о ней абстрактно, но если рассматривать прибыль как объект аудита, то при планировании и оценке финансовой и хозяйственной деятельности организации, распределении прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия, используются конкретные показатели прибыли.

Таблица 1.1

Виды форм прибыли предприятия по основным классификационным признакам

|  |  |
| --- | --- |
| Признаки классификации прибыли | Виды прибыли по соответствующим признакам классификации |
| Источники формирования прибыли, отражаемые в бухгалтерском учете | - Прибыль от реализации продукции - Прибыль от прочих операций, в том числе  реализации имущества |
| Метод расчета | - Валовая прибыль - Чистая прибыль - Маржинальная прибыль |
| Источники формирования прибыли по основным видам деятельности предприятия | - Прибыль от операционной деятельности - Прибыль от инвестиционной деятельности - Прибыль от финансовой деятельности |
| Характер налогообложения прибыли | - Налогооблагаемая прибыль - Прибыль, не подлежащая налогообложению - Прибыль до налогообложения |
| Характер инфляционной «очистки» прибыли | - Прибыль номинальная - Прибыль реальная |
| Временной период формирования прибыли | - Прибыль прошлых лет - Прибыль отчетного годп - Прибыль планового периода (планируемая прибыль) - Накопленная прибыль |
| Характер использования прибыли | - Капитализированная прибыль - Потребленная (распределенная) прибыль |
| Значение итогового результата хозяйствования | - Положительная прибыль - Отрицательная прибыль (убыток) - Нормальная прибыль |

Важными информативными показателями деятельности организации являются налогооблагаемая прибыль и чистая прибыль (то есть прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия).

**1.2 Принципы и функции аудита финансовых результатов**

Целью аудита финансовых результатов является определение соответствия применяемой предприятием методики учета операций по формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам и формирование мнение о достоверности определенных статей бухгалтерской отчетности.

Для выполнения этой цели в ходе проведения аудиторской проверки финансовых результатов должны соблюдаться следующие принципы: (Таблица 1.2)

Принципы, представленные в таблице 1.2, позволяют обеспечить все необходимые условия для проведения независимой аудиторской проверки.

Таблица 1.2

Принципы аудита финансовых результатов

|  |  |
| --- | --- |
| Принципы | Суть принципа |
| 1 | 2 |
| 1. Принцип доступности | 1. доступность аудитора ко всем носителям информации и объектам контроля. |
| 2. Принцип конкретности аудита | 2. конкретным должна быть не только цель аудита, но и его результат. |
| 3.Принцип объективности | 3. аудит должен быть непредвзятым, ориентированным на объективную оценку достоверности финансовых результатов. |
| 4. Принцип своевременности | 4. своевременное и систематическое проведение аудита финансовых результатов. |
| 5. Принцип действенности - | 5. направленность аудита финансовых результатов на выработку конкретных мер по устранению нарушений. |

При осуществлении аудита финансовых результатов необходимо обосновать функции и требования, предъявляемые к нему; в полном объеме использовать нормативную и законодательную базы аудита; разработать организационные аспекты, технику и методику проведения аудита. В этой связи в таблице 1.3 определены и систематизированы функции аудита финансовых результатов и требования, предъявляемые к нему в современных условиях.

Таблица 1.3

Функции и требования аудита финансовых результатов организации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Функции | Значение функции | Требования |
| 3 | 4 | 5 |
| 1. Информацион­ная функция | 1. информация о финансовом результате  является предметом аудита и содержанием управленческой деятельности. | 1. Гибкость.  2. Экономичность  3.Простота.  4. Независимость.  5.Адекватность  данных аудита  пользователям  информации.  6. Соблюдение  законности при аудите.  7. Создание  среды доверия.  8. Выполнение  аудиторских процедур.  9. Соблюдение  конфиденциальности при аудите. |
| 2. Контрольная функция | 2. обеспечивает соблюдение нормативно-законодательной базы при формировании финансовых результатов, и способствует повышению эффективности управленческих решений. |
| 3.Функция обрат­ной связи | 3. способствует осуществлению аудита по выявлению резервов увеличения финансового результата. |
| 4. Аналитиче­ская функция | 4. реализуется в использовании информации при анализе финансового результата. |
| 5. Консультаци­онная функция | 5. консультирование управленческого отдела предприятия по формированию финансового результата. |

Единство функций аудиторской деятельности не исключает значительных различий содержания внутреннего и внешнего аудита финансовых результатов. Именно эти различия определяют их взаимное дополнение. Технология взаимодействия внутреннего и внешнего аудита основывается на концепции максимального содействия независимому аудитору, а со стороны последнего – на политике беспристрастного подхода к оценке той степени доверия, которое разумно оказать внутреннему аудитору.

Задачи аудита финансовых результатов

Проверка реализации продукции, работ, услуг для исчисления авансовых платежей в бюджет

Проверка наличия приказа об Учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции, работ, услуг

Проверка доходов и расходов по вкладам от участия в других предприятиях, ценным бумагам

Проверка соблюдения порядка документирования, полноты, законности, и своевременности отражения операций в учете и отчетности

Проверка правильности формирования прибыли, убытка от обычных видов деятельности, обоснованности отражения прочих доходов и расходов

Проверка правильности отражения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по итогам отчетного периода и ее использование

Проверка отражения хозяйственных операций в первичной документации, на счетах бухгалтерского учета и в отчетности

Проверка состояния синтетического и аналитического учета

Обобщение результатов, которые полученны в ходе аудита

Схема 1.4 Задачи аудита финансовых результатов

Исходя из этих функций, можно определить задачи аудита финансовых результатов. Основными задачами являются: оценка показателей динамики формирования прибыли, обоснованности фактической величины ее образования и распределения, выявление влияния разных факторов на объем прибыли; оценка возможных резервов дальнейшего увеличения прибыли на базе оптимизации объемов производства и затрат. Полный перечень задач аудита финансовых результатов представлен в схеме 1.4.

При аудите реализации продукции, работ, услуг для расчета авансовых платежей в бюджет в качестве источников проверки применяются заключенные с покупателями договоры на поставку продукции, выполнения работ, оказания услуг, плановые калькуляции себестоимости единицы продукции, гарантийные письма. [24]

Для достижения цели аудита финансовых результатов и их использования необходимо решить основные задачи аудита и осуществить проверку по следующим направлениям, указанным в таблице:

Таблица 1.3

Аудит финансовых результатов

|  |  |
| --- | --- |
| Объект аудита | Задача аудита |
| **1** | **2** |
| Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг); продажи основных средств и прочих активов; соответствие фин. отчетности данным синтетического и аналитического учета | Проверка и установление правильности определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продажи продукции, товаров, основных средств и прочих активов. |
| Учёт прочих доходов и расходов | Проверка и установление правильности учета прочих доходов и расходов |
| Учёт использования прибыли (налоги, финансовые санкции) | Проверка и установление правомерности и обоснованности распределения чистой прибыли |

Исходя из поставленных целей аудита финансовых результатов, должны определяться его задачи, процедуры процесса аудита, организационно-методические аспекты, технические средства, алгоритмы обработки данных, формы обобщения и представления информации о финансовых результатах, интеллектуальные ресурсы, а также порядок документирования результатов аудита. [15]

**1.3 Этапы аудита финансовых результатов**

Аудит финансовых результатов включает в себя три этапа: подготовительный, этап проведения аудиторской проверки и заключительный этап.

В ходе подготовительного этапа определяется уровень существенности аудита финансовых результатов и рассчитывается аудиторский риск, составляется план и программа аудиторской проверки, определяется метод проведения аудита.

Так же аудитор определяет объект контроля, составляет комплекс вопросов, по которым будет осуществляться проверка, планирует состав специалистов, график, и затраты на реализацию данной деятельности. Составляется перечень планируемых аудиторских процедур с указанием срока их выполнения.

Аудиторская проверка начинается с оценки системы внутрихозяйственного контроля, которая является одной из форм экономического контроля, осуществляемая в рамках своей компетенции всеми службами и отделами, руководителями и специалистами организации. Она позволяет своевременно выявлять нарушения и отрицательные отклонения технологии производства, факты хищений и злоупотреблений. [38]

Аудитор проверяет заключительные записи по итогам отчетного года по счету 90 “Продажи” и правильность определения финансового результата от обычных видов деятельности, то есть перенос сальдо по счету 90 “Продажи” на счет 99 “Прибыли и убытки”.

В первую очередь закрываются счета, на которых в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты деятельности организации. Это счета 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы".

Аудитор проверяет реформацию баланса, которая состоит из двух этапов:

Этапы реформации баланса

Включение финансового ре­зультата в состав нераспределенной прибыли

Закрытие счетов 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы”

Схема 1.5 Этапы реформации баланса

Финансовый результат, полученный организацией за прошедший период, включается в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка.

В течение года ЗАО “Городской центр бронирования и туризма на счете 90 “Продажи” учитывает выручку от реализации по обычным видам деятельности и себестоимость оказанных услуг. На счете 91 - прочие доходы и расходы. На конец каждого месяца эти счета закрываются, для того чтобы определить финансовый результат от деятельности предприятия. Поэтому аудиторы сопоставляют обороты по дебету и кредиту указанных счетов. Если дебетовый оборот больше, то по этому виду деятельности выявляется убыток, если кредитовый - то прибыль. [41]

Поскольку реформация баланса заключается в закрытии счетов 90 и 91, следует проверить, произведены ли заключительные бухгалтерские записи по итогам года:

Таблица 1.4

Проверка заключительных бухгалтерских записей по итогам года

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание хозяйственной операции | Сумма (тыс. руб.) |
| 90-1 | 90-9 | Закрыт субсчет 90-1 по окончании года | 34500 |
| 90-9 | 90-2 | Закрыт субсчет 90-2 | 21000 |
| 90-9 | 90-3 | Закрыт субсчет 90-3 | 6210 |
| 91-1 | 91-9 | Закрыт субсчет 91-1 по окончании года | 5600 |
| 91-9 | 91-2 | Закрыт субсчет 91-2 по окончании года | 4300 |
| 90-9 | 99 | Отражена прибыль от основного вида деятельно­сти | 7290 |
| 91-9 | 99 | Отражена прибыль от прочих операций | 1300 |

Аудитор проверяет закрытие счета 99 “Прибыли и убытки”. Сальдо счета 99, которое равно чистой прибыли (или убытку) текущего года, должно быть перенесено на счет 84 “Нераспределенная прибыль”.

На основном этапе аудиторской проверки аудитор обобщает результаты процедур, выполненных на ознакомительном этапе, и дает оценку степени влияния выявленных отклонений на следующие показатели отчета о финансовых результатах: выручка, валовая прибыль, себестоимость оказанных услуг, управленческие расходы, коммерческие расходы и прибыль (убыток) от продаж.

Таблица 1.5

Первичные документы, подтверждающие правомерность отражения

различных видов прочих доходов и расходов

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование прочих доходов и расходов | Наименование первичного документа |
| Расходы на содержание законсервированных производственных мощностей | Приказ руководителя организации, определяющий перечень консервируемых объектов, состав и размеры затрат, источники финансирования, причины консервации, сметы затрат на содержание законсервированных мощностей;  первичные документы по оформлению расходов (ведомости начисленной заработной платы, акты приема-передачи, платежные поручения, |
| Потери от стихийных бедствий, хищений, аварий, пожаров и других чрезвычайных событий | Акты, удостоверяющие такое событие и подписанные руководителем предприятия, незаинтересованными лицами и специалистами (пожарные, ГИБДД и пр.);  -расчет бухгалтерии (смета) понесенных убытков;  -платежные поручения на суммы возмещения убытков  -заключение аудитора о возможности восстановления испорченного имущества;  -решение суда об установлении виновного лица и присуждении ему выплаты убытков; |
| Затраты по аннулированным заказам, не давшим результата | Договор купли-продажи, сдачи-приемки выполненных работ, договоры поставки продукции; платежные поручения, счета, соглашения, накладные, акты, протоколы о расторжении договора |
| Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности | Договор купли-продажи;  договор поставки продукции;  накладные на отгруженную продукцию  банковские документы, подтверждающие перечисление денежных средств поставщику; |
| Создание резерва сомнительных долгов | Договор купли-продажи, сдачи-приемки выполненных работ, договор поставки продукции, платежные поручения, счета, соглашения, накладные, акты.  Решение арбитражного суда о признании предприятия-дебитора банкротом; выписка из Российского государственного реестра юридических лиц о ликвидации предприятия-дебитора;  решение суда об отказе в иске к дебитору;  справка органов МВД о невозможности розыска дебитора |

Аудитор приступает к изучению операций, в результате которых формируются прочие доходы и расходы. Обобщая результаты влияния отклонений по хозяйственным операциям, связанными с выбытием основных средств, аудитор корректирует соответствующие показатели.

В таблице 1.5 приведен перечень первичных документов, на основании которых аудитор проверяет правомерность отражения различных видов прочих доходов и расходов.

Аудитор изучает правильность формирования и использования различных резервов и фондов, создаваемых на предприятии. Такая проверка заключается в детальном изучении отдельных положений учредительных документов, решений с собраний учредителей или собственников, Учетной политики. В документах должны быть раскрыты источники формирования и использования, создаваемых фондов и резервов. [36]

Аудитор изучают фактический порядок распределения прибыли, которая остается в распоряжении предприятия после налогообложения, и его соответствие порядку, обозначенному в учредительных документах и Учетной политике.

На основании протоколов заседаний общего собрания учредителей и собственников, аудитор проверяет обоснованность расходования средств нераспределенной прибыли и правильность отражения этих операций по счету 84 “Нераспределенная прибыль”.

Полученные в ходе проверки аудиторские доказательства аудитор регистрирует в рабочих документах и определяет количественное влияние отклонений и нарушений на показатели бухгалтерской отчетности.[28]

На заключительном этапе аудита финансовых результатов аудитор оценивает характер и достаточность полученных аудиторских доказательств, обобщает выводы, сделанные в результате отдельных проверочных процедур. Аудитор окончательно оценивает и взвешивает влияние отклонений на годовую бухгалтерскую отчетность, то есть, в какой степени отдельные нарушения или совокупность ошибок искажают оценку показателей финансовой отчетности и фактического финансового положения предприятия или же нарушают законодательство РФ.

На этом этапе аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

Типичные ошибки, которые возникают при аудите финансовых результатов, представлены в схеме 1.6:

Типичные ошибки при аудите финансовых результатов

Нарушение порядка составления отчета о финансовых результатах в части занижения или завышения показателей, участвующих при формировании этого отчета

Неверное отнесение доходов к прочим доходам

Неверное отнесение расходов к прочим расходам

Неправомерное распределение прибыли отчетного периода

Неверная корреспонденция счетов при отражении прочих доходов и расходов

Неверная корреспонденция счетов при отражении некоторых расходов за счет собственного капитала через счет 84

Схема 1.6 Типичные ошибки при аудите финансовых результатов

Ошибки, обнаруженные в ходе аудита финансовых результатов, следует классифицировать по группам, что поможет аудитору сформировать профессиональное суждение относительно достоверности финансовых результатов и отчетности в целом.

**Глава 2. Аудиторские процедуры аудита финансовых результатов**

**2.1 Планирование и направления аудита финансовых результатов**

На этапе планирования аудитор исследует системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля с тем, чтобы определить возможные искажения формирования финансового результата и отражения его в отчетности, а также учесть те факторы, которые влияют на появление таких искажений. Параллельно с оценкой систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля происходит оценка неотъемлемого риска на уровне финансовой отчетности предприятия, которая соотносится с существенными сальдо счетов финансовых результатов и классами операций. Используется профессиональное суждение для оценки уровня аудиторского риска и планирования аудиторских процедур таким образом, чтобы снизить этот риск до приемлемого уровня. [31]

Действия аудитора на этапе планирования аудиторской проверки:

Определение видов доходов и расходов, которые будут являться объектами проверки

Рассмотрение организации бухгалтерского учета и средств контроля по каждому объекту проверки

Определение характера проверки (на соответствие и/или по существу)

Принятие решения о способе проверки (сплошном или выборочном)

Выбор методов сбора аудиторских доказательств применительно к каждому объекту проверки

Схема 2.1 Задачи аудитора на этапе планирования аудита финансовых результатов

При определении объектов проверки аудитор использует результаты анализа доходов, расходов и прибыли, и учитывает уровень существенности, установленный для финансового результата.

Применение на этапе планирования аналитических процедур позволяет определить нетипичные ситуации в деятельности предприятия и его отчетности. Существенные различия между данными финансовой отчетности, подготовленной клиентом за отчетный год, и другими данными, которые используются при сравнении, свидетельствуют об отклонениях и пропусках в бухгалтерском учете и отчетности. Аудитор устанавливает породившие их причины и определяет, является ли это результатом воздействия обычных экономических явлений или ошибкой.[17]

Аналитические процедуры помогают выявить особенности деятельности аудируемого лица, основные источники и направления получения доходов и расходования средств, источники формирования прибыли, а также факторы, которые повлияли на динамику и величину финансовых результатов деятельности предприятия. В этих целях аудитор проводит анализ финансовых результатов деятельности ЗАО “ГЦБиТ”. Такой анализ, как правило, осуществляется в несколько этапов: схема 2.2

Этапы анализа финансовых результатов

Оценка состава и структуры доходов и расходов по состоянию на отчетную дату и в динамике

Факторный анализ финансовых результатов деятельности предприятия

Анализ прибыли и ее источников в динамике

Схема 2.2 Этапы анализа финансовых результатов

Факторный анализ прибыли, доходов, расходов выполняется с помощью построения структурно-логических схем прибыли, математического представления построенных систем; применения принципа элиминирования и способа цепных подстановок для расчета влияния различных факторов. [34]

Уровень существенности относительно финансового результата представляет предельный размер допустимой ошибки. Под допустимой ошибкой понимается степень искажений в проверяемой совокупности, которую аудитор считает несущественной и не оказывающей влияния на бухгалтерскую отчетность. При установлении уровня допустимой ошибки аудитор исходит из значимости проверяемой совокупности для целей конкретной проверки.

Учитывая способ формирования финансовых результатов, в качестве потенциальных объектов аудита выступают доходы, раскрытие информации о которых предусмотрено Отчетом о финансовых результатах. [41]

Важным элементом аудита финансовых результатов деятельности ЗАО “ГЦБиТ” будет идентификация принятых на предприятии средств контроля, и знакомство с построением системы бухгалтерского учета по каждому объекту проверки.

Система бухгалтерского учета и средства контроля должны обеспечивать соблюдение условий договоров, требований общих и локальных документов, и соглашений при получении и начислении доходов и при отражении этих операций в бухгалтерском учете. [16]

Идентификацию средств контроля и знакомство с системой бухгалтерского учета рационально проводить путем тестирования, и анализа содержания положения о структурных подразделениях ЗАО “ГЦБиТ”, должностных инструкций сотрудников и руководителей, локальных документов. В результате аудитор имеет представление о целесообразности принятых системы учета и средств контроля специфике и масштабам деятельности организации, о соответствии разработанных внутренних регламентов требованиям общих нормативно-правовых документов. Средства контроля по каждому объекту аудиторской проверки фиксируются в отдельном рабочем файле и далее при проведении аудиторских процедур на соответствие оценивается реальное применение и эффективность средств контроля. [33]

Аудитор на этапе планирования принимает решение о способе проведения проверки по каждому объекту. Сплошной проверке подвергаются те доходы и расходы, сальдо по которым сложилось как результат рискованных или нетипичных операций. По определенным доходам и расходам число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что использование аудиторской выборки неправомерно.

Основным методом проведения аудита доходов являются выборочные исследования. Это объясняется тем обстоятельством, что сальдо доходов складывается как результат большого числа операций, и сплошная проверка финансового результата требует значительных физических и временных издержек. Математически установлено, что значительный объем генеральной совокупности оказывает несущественное влияние на объем выборки. Для 100, и для 1000 элементов всей совокупности получают значимые результаты, отобрав для проверки не больше 5 элементов. В итоге на основе аудиторской выборки аудитор делает выводы о свойствах всей генеральной совокупности. [11]

Аудиторская выборка требует тщательного планирования, анализа полученных результатов и документирования в течение всего процесса выборочного исследования. Аудитор принимает решение, что менее трудоемко и одновременно эффективно – аудиторская проверка выборочным или сплошным методом. Аудитор определяет целесообразность и возможность осуществления аудиторской выборки применимо к каждой конкретной совокупности.

Техническим этапом аудита финансовых результатов является получение аудиторских доказательств, которых будет достаточно для выражения мнения аудитора о достоверности статей бухгалтерской отчетности. Конкретные методы получения аудиторских доказательств подразумевают под собой аудиторские процедуры, выбор которых обусловлен целью проверки, спецификой проверяемых счетов, профессионального суждения и опыта аудитора. В зависимости от цели выборочной проверки, аудиторские процедуры разделяются на две группы - тестирование средств контроля и тестирование по существу, которое включает детальные тесты и аналитические процедуры оборотов и сальдо по счетам. По каждому из направлений аудитор использует как сплошной, так и выборный метод сбора данных. [22]

При проверке средств контроля целью аудита является установление случаев, когда средства контроля по аудируемым операциям не функционировали должным образом. В роли критериев используются следующие требования: соблюдение принципа разделения обязанностей (учета и управления), правомерность совершенных операций, документирование операций и их учет, признание реальности операций.

Тестирование на соответствие устанавливает уровень риска средств контроля, который имеет определяющее значение при определении объема выборки - чем выше риск контроля, тем больше объем выборки и, наоборот, больше физические и временные затраты на проверку конкретной совокупности выборочным методом. [29]

Трудность определения риска заключается в том, что он не рассчитывается в виде конкретной стоимостной оценки, в связи с чем уровень риска классифицируется аудитором как высокий, средний или низкий. Риск средств контроля определяется как высокий, если аудитор не получил веские доказательства того, что средства контроля клиента функционируют эффективно и на основе этих доказательств признается риск контроля средним или низким.

Тестирование на соответствие при аудите финансовых результатов деятельности предприятия нецелесообразно использовать в случае, когда аудиторская компания проводила аудит данного клиента раньше, и в аудируемой организации не случились события, в результате которых риск средств контроля изменился. И наоборот, средства контроля подлежат обязательной проверке, когда аудит у данного клиента проводится аудиторской организацией впервые, либо на предприятии произошли события, вследствие которых уровень надежности средств контроля изменился. [40]

Для оценки риска средств контроля в ходе проверки финансовых результатов деятельности предприятия, исходя из профессионального суждения аудитора, представляется рациональным использовать один из трех подходов (Схема 2.3):

Подходы к оценке риска средств контроля

Классификация риска кон­троля как высокого без прове­дения проверки на соответст­вие и расчет вы­борки с учетом такого значения риска

Оценка средств контроля по опе­рациям, послу­жившим источ­ником получения доходов

Проверка на соответствие

Схема 2.3 Подходы к оценке риска средств контроля

В процессе проверки на соответствие выполняются тесты на соответствие, и на базе полученных данных определяется степень риска средств контроля.

В случае фактического признания риска контроля низким, аудитор отказывается от проверки по существу и полностью полагаться на надежность системы внутреннего контроля клиента.

Проверка по существу осуществляется с целью получения подтверждений реальности оборотов или сальдо по счетам учета по следующим признакам: точность, полнота, оценка, ограничение учетного периода, существование. Основными видами аудиторских процедур при проведении проверки по существу финансовых результатов предприятия являются детальные тесты сальдо и аналитические процедуры. [20]

Аналитические процедуры используются тогда, когда результаты проверки на соответствие дают возможность сделать вывод о высокой эффективности средств контроля по конкретному объекту. В противном случае аудитор тестирует сальдо счетов, чтобы получить достаточную степень уверенности в том, что финансовая отчетность предприятия не имеет существенных искажений.

Анализ доходов позволяет определить обоснованность величины доходов, которые отраженны на счетах бухгалтерского учета. Сопоставив сальдо и обороты на счетах бухгалтерского учета по учету и контролю доходов и сумму, которая получена как результат аудиторских расчетов, аудитор делает первичные выводы о достоверности данных бухгалтерского учета.

Аудитор при детальном тестировании сальдо делает расчет суммы доходов, исходя из условий, которые определены первичными документами.

При установлении объема совокупности, которая будет проверена, анализируется исполнение условий, которые касаются возможности использования выборочного исследования. [18]

Этими условиями являются значительный объем генеральной совокупности, охват всего отчетного периода, возможность идентификации каждой единицы общей совокупности.

Для определения объема проверяемой совокупности аудитор определяет элементы наибольшей стоимости, и элементы, значимые по рискам. Элементами наивысшей стоимости считаются те, размер которых превосходит больше чем на 30% среднюю стоимость элементов генеральной совокупности. Временные затраты аудитора, при большом количестве единиц в совокупности, по выявлению этих элементов столь значительны, что эффект от уточнения конечного объема проверяемой совокупности не достигается. Основываясь на этом, при проверке отдельных видов доходов аудитор игнорирует требование об очистке генеральной совокупности от элементов наивысшей стоимости и элементов, значимым по рискам. [13]

После установления объема выборки аудитор делает отбор элементов для осуществления выборочного исследования.

Завершив отбор элементов для выполнения выборочного исследования, аудитор приступает к аудиторским процедурам, в результате осуществления которых получает доказательства, в объеме, который необходим для формирования мнения аудитора об эффективности и достаточности средств контроля или о достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности.

Завершив анализ рисков, аудитор приступает к разработке общего плана аудита финансовых результатов, который определяет последовательность действий аудитора, то есть по каким направлениям и с какой интенсивностью будет проводиться проверка.

Таблица 2.1

План аудита финансовых результатов

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация | ЗАО “Городской центр бронирования и туризма |
| Период проведения аудита | с 01.02.14 по 28.02.14 |
| Проверяемый период | 01.01.13 - 31.12.13 |
| Руководитель аудиторской группы | Шергин А.С. |
| Состав аудиторской группы | Панферов В.Л., Вавилова М.А. |
| Уровень существенности, тыс. руб. | 214, 9 |
| Этапы аудиторской проверки | 1. Аудит порядка формирования финансовых результатов  2. Аудит правильности учета прочих доходов и расходов  3. Аудит правильности налогообложения прибыли  4. Проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах |

После составления общего плана составляется программа аудиторской проверки финансовых результатов. Программа является развитием и продолжением общего плана аудита и представляет детальный перечень аудиторских процедур, которые необходимы для практического осуществления плана аудита. Программа служит подробной инструкцией помощникам аудитора и в тоже время средством контроля сроков проведения проверки для руководителя аудиторской организации и аудиторской группы. В таблице 2.2 представлены основные направления, на основе которых формируется программа аудита финансовых результатов:

Таблица 2.2

|  |  |
| --- | --- |
| №  пп/п | Планируемые виды проверки |
| 11 | Нормативная проверка достоверности отражения финансового результата в финансовой отчетности, в том числе по видам прибылей, прибыли от продаж; валовой прибыли; прибыли от обычной деятельности; прибыли до налогообложения и чистой прибыли. |
| 22 | Арифметическая проверка достоверности отражения финансового результата в финансовой отчетности, в т.ч. по видам прибылей (убытков). |
| 33 | Встречная проверка достоверности отражения финансового результата в бухгалтерской отчетности, в т.ч. по видам прибылей (убытков). |
| 44 | Нормативная проверка правильности бухгалтерского учета налога на прибыль в финансовой отчетности (в соответствии с требованиями ПБУ 18/02) |
| 55 | Арифметическая проверка правильности отражения налога на прибыль в финансовой отчетности. |
| 56 | Аналитические процедуры оценки динамики и структуры финансовых результатов предприятия; расчета и оценки показателей рентабельности услуг и капитала. |

Направления для формирования программы аудита

Программа аудиторской проверки финансовых результатов сформирована в виде таблицы (Приложение 4), где также указаны источники информации, которые подтверждают ту или иную аудиторскую процедуру, и методы, используемые при аудите.

В ходе разработки и составления плана и программы аудита финансовых результатов аудитор определяет уровень существенности и рассчитывает величину аудиторского риска.

**2.2 Установление уровня существенности и аудиторского риска при аудите финансовых результатов**

Порядок определения уровня существенности отдельных статей баланса устанавливается внутрифирменным аудиторским стандартом. В нем указан критерий существенности в процентах или в рублях от валюты баланса. Стандарт может определять несущественными статьи баланса с остатками, которые составляют менее 1% валюты баланса. Но при этом следует учитывать не только абсолютные значения статей баланса, но и другие аспекты. [27]

Таблица 2.3

Факторы, влияющие на оценку уровня существенности в процессе планирования аудита финансовых результатов

|  |  |
| --- | --- |
| Факторы | Содержательные аспекты |
| Абсолютная  величина ошибки | Уровень абсолютной величины ошибки является значимым для оценки существенности при аудите финансового результата, т.к. этой ошибке предшествует система отклонений в учете затрат, доходов и расходов, которые должны быть испралвены |
| Относительная величина ошибки | Эта оценка используется в виде отношения возможной ошибки к соответствующей базовой величине. Сложностью является выбор базовой величины, которая должна быть точкой отсчета погрешности |
| Содержание счетов  финансовых результатов и статей  отчетности | Возможные ошибки по счетам 20, 90,91 рассматриваются как более существенные, чем вероятные ошибки по счетам 99 и 84. Незаконные операции по счетам 20, 90, 91 являются существенными по причине своей необоснованности и в конечном итоге они искажают результаты на счетах 99 и 84 |
| Конкретные  условия | Необходимость уделять значительное внимание даже несущественным ошибкам в учете и отчетности формирования финансовых результатов |
| Неопределенность  финансовой  деятельности | Необходимость использования более строгих критериев существенности |
| Кумулятивный эффект | Оценка общего размера уже известных и предполагаемых отклонений в финансовых результатах |

Планируя аудит финансовых результатов, аудитор устанавливает уровень существенности по данному основному объекту проверки. В ходе оценки уровня существенности при аудите финансовых результатов, учитываются факторы, представленные в таблице 2.3.

Существует два определения существенности: качественное и количественное. С качественной точки зрения аудитор использует свое профессиональное суждение для установления, носят или нет существенный характер совершенные экономическим субъектом финансовые и хозяйственные операции отклонения, отмеченные в ходе проверки, нормативным актам, действующим в Российской Федерации. [33]

С количественной позиции, аудитор оценивает, превосходят ли по отдельности и в сумме выявленные отклонения от предельно допустимого значения, то есть уровня существенности.

Уровень существенности представляет собой предельно допустимое значение ошибки финансовой отчетности, начиная с которой заинтересованный пользователь бухгалтерской отчетности с высокой степенью вероятности не сможет делать на ее основе верные выводы и принимать грамотные экономические решения. При установлении абсолютного значения уровня существенности аудитор принимает за базу наиболее значимые показатели (базовые показатели), которые характеризуют достоверность бухгалтерской отчетности предприятия, подлежащего аудиту. [44]

Аудитор рассчитывает уровень существенности, беря определенную долю от тех или иных базовых показателей: итоговых значений бухгалтерских счетов, статей баланса и показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Используются как базовые показатели текущего периода, так и средние показатели текущего и предшествующих годов, и любые расчетные процедуры, которые формализованы.

Значение уровня существенности для аудиторской проверки ЗАО “ГЦБиТ” определено по завершению этапа планирования аудита финансовых результатов. Полученное значение уровня существенности в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита.

Для нахождения уровня существенности ЗАО “ГЦБиТ” использована таблица:

Таблица 2.4

Значение уровня существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бух. отчетности проверяемого субъекта, тыс. руб. | Доля, % | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб. |
| Выручка от оказания услуг | 1573083 | 10 | 157308 |
| С/с оказанных услуг | 1283226 | 5 | 64161 |
| Прочие доходы | 887 | 2 | 18 |
| Прочие расходы | 27805 | 2 | 556 |
| Чистая прибыль | 108967 | 5 | 5448 |

Значение уровня существенности составляет: 45498 тыс. руб. [(157308+64161+18+556+5448)/5]. Полученную величину разрешается округлять, но так, чтобы она изменилась не более чем на 20%.

Полученное число округлено и используется значение 45000 тыс. руб. как показатель уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет 1,1%, что находится в пределах 20%. Уровень точности равен: 45000\*75/100=33750 тыс.руб.

45000 тыс. руб. - это предельное значение ошибки финансовой отчетности, начиная с которой заинтересованный пользователь данной отчетности с высокой степенью вероятности не сможет сделать на ее основе верные выводы и принять правильные управленческие решения.

Найден частный уровень существенности по каждому субсчету счетов 90 “Продажи”, 91 “Прочие доходы и расходы” и счету 99 “Прибыли и убытки”:

Таблица 2.5

Расчет частных уровней существенности

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Счет (субсчет) | Обороты счета за период | Уровень существенности, руб. |
| Доля в общем обороте, % |
| 1 | 2 | 3 |
| 90/1 | 98 670 359, 86 | 95 443 |
| 12, 18 |
| 90/2 | 77 160 241, 73 | 75 444 |
| 9, 56 |
| 90/3 | 14 149 333, 04 | 15 836 |
| 1, 86 |
| 90/9 | 5 340 156, 31 | 5 542 |
| 0, 68 |
| 91/1 | 227 554, 55 | 224 |
| 0, 03 |
| 91/2 | 810 530, 55 | 812 |
| 0, 10 |
| 99 | 9 886 554, 67 | 9 573 |
| 1, 22 |
| Итого: | 210 587 134, 10 | 214 886 |
| 25, 63 |

Уровнем существенности для бухгалтерских счетов учета финансовых результатов будет 214 886 рублей

Полученное значение уровня существенности – 214 886 руб. зафиксировано в плане аудита финансовых результатов.

Аудиторский риск означает возможность того, что финансовая отчетность аудируемого лица содержит невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности, или, что она содержит существенные искажения, когда таких искажений в бухгалтерской отчетности на самом деле нет. [9]

Аудиторский риск является оценкой риска неэффективности проверки, которая основывается на установлении уровня надежности системы учета аудируемого лица и эффективности системы внутреннего контроля в целях защиты интересов заинтересованных пользователей. Чем ниже значение желаемого риска для аудитора, тем в большей степени он уверен в том, что бухгалтерская отчетность не содержит нарушений и пропусков. Абсолютная уверенность аудитора будет означать нулевой риск. [34]

Математически модель аудиторского риска выглядит следующим образом:

АР = РСК \* НР \* РНО

где АР – аудиторский риск;

РСК – риск средств контроля;

НР – неотъемлемый риск;

РНО – риск необнаружения ошибки.

Неотъемлемый риск и риск средств контроля отличаются от риска необнаружения тем, что аудитор оценивает лишь уровень этих рисков, но не может их как-то контролировать. Неотъемлемый риск и риск средств контроля меняются в зависимости от счета или даже группы счетов, следовательно от счета к счету изменяется и риск необнаружения и, вследствие этого, необходимое число аудиторских доказательств. [28]

Неотъемлемый риск ЗАО «ГЦБиТ» составляет 82%. Оценка системы внутреннего контроля определена как высокая (75%). Процедура подтверждения достоверности системы внутреннего контроля произведена на основании изучения, оценки, анализа и сведений о некоторых аспектах хозяйственной деятельности организации, значит, риск средств контроля составляет 75%.

На основе оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля рассчитывается риск необнаружения по следующей формуле:

РНО = АР / (ВХР \* РСК) Аудиторский риск взят за 5%. Риск необнаружения ЗАО «ГЦБиТ» равен:

РНО = 0,05 / (0,82 \* 0,75) = 0,081 или 8,1 %.

Риск необнаружения устанавливает объем данных, которые аудитор планирует собрать. При низком уровне риска необнаружения аудитор не берет на себя большой риск невыявления нарушений из-за недостаточности свидетельств. Когда аудитор берет на себя большой риск, свидетельств нужно меньше. Между риском необнаружения и коммуляцией неотъемлемого риска и риска средств контроля существует обратная связь: если аудитор оценил неотъемлемый риск и риск средств контроля как высокий, то он снижает риск необнаружения.

Для дальнейшей проверки финансовых результатов аудитор определяет информационную базу, которая послужит источником данных, необходимых для осуществления аудиторских процедур.

**2.3 Информационная база аудита финансовых результатов**

Основной информационной базой аудита финансовых результатов является данные бухгалтерского учета предприятия. От правильности построения учета затрат и учета финансовых результатов зависит достоверность получаемых данных и объективность решений аудитора при проведении аудиторской проверки.

Одним из основных инструментов расширения информационной базы аудита финансовых результатов для получения аудиторских доказательств является экономический анализ. Экономическому анализу предшествует планирование показателей финансовых результатов предприятия. От обоснованности планирования приведенных показателей зависит объективность всего экономического анализа при аудите финансовых результатов, потому что фактические показатели анализируются по сравнению с нормативными. [51]

Анализу подвергаются следующие показатели от обычных видов деятельности: валовая продукция, затраты на оказания услуг; постоянные затраты, переменные затраты, прибыль, маржинальный доход, отклонение фактического маржинального дохода от нормативного.

На основе этой методики анализа показателей при аудите финансовых результатов аудиторы судят, в какой степени оказали влияние управленческие решения руководителей по размещению и использованию ресурсов на окупаемость затрат на предприятии. [26]

Информационной базой аудита финансовых результатов ЗАО “ГЦБиТ” послужили: Отчет о финансовых результатах, Учетная политика предприятия, Главная книга, учетные регистры (ведомости и машинограммы, журналы-ордера № 11, 15,) по счетам 51 "Расчетный счет", 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы", 68 "Расчеты по налогам и сборам", 96 "Резервы предстоящих доходов", 99 "Прибыли и убытки", учредительные документы, приказы, накладные (акты выполненных работ, оказанных услуг), распоряжения, протоколы собраний учредителей, отчеты кассиров с приложенными первичными документами (приходные, расходные кассовые ордера, квитанции, платежные ведомости), выписки банков по рублевым, валютным счетам с приложенными первичными документами (счета, авизо, платежные поручения).

Регистры синтетического и аналитического учета включают:

Регистры синтетического и аналитического учета

При автоматизированной форме учета

При журнально-ордерной форме учета

Главная книга

Главная книга

Журнал хозяйственных операций

Ведомости №№ 12; 13; 14; 15; 16

Карточки счетов 09; 77; 90; 91; 94; 96; 97; 98; 99

Журналы-ордера №№ 1; 2; 10; 10/1; 11; 12; 13; 14; 15

Схема 2.4 Регистры синтетического и аналитического учета

В схеме представлены документы и регистры бухгалтерского учета, которые проверяет аудитор при журнально-ордерной и автоматизированный форме учета соответственно.

Первичные документы включают выписки банка по ссудному и расчетному счетам, приложения к выпискам банка, приказ об Учетной политике.[19]

Проверка отчетности при аудите финансовых результатов включает проверку Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах.

В схеме 2.5 дается расшифровка и пояснения журналам-ордерам, которые проверяются аудитором при аудите финансовых результатов при журнально-ордерной форме ведения бухгалтерского учета:

Схема 2.5 Проверяемые журналы-ордера

Обороты по дебету и кредиту счета в журнале-ордере записываются в виде регистра для синтетического и аналитического учета по счету 91 "Прибыли и убытки" за отчетный месяц, так и с начала отчетного года нарастающим итогом в разрезе статей аналитического учета. По окончанию года данные журнала-ордера служат основанием для заполнения соответствующих форм годового бухгалтерского отчета. [33]

Основные показатели финансовых результатов и схема их формирования отражены в Отчете о финансовых результатах.

По данным Отчета о финансовых результатах выполняются следующие действия:

Действия на основе отчета о финансовых результатах

Выявление влияния на общую величину при­были от оказания услуг, а также влияние уровня себестоимости

Экономический анализ уровня и динамики пока­зателей финансо­вого результата, фак­торный анализ

Анализ уровня рентабельности

Схема 2.6 Действия на основе отчета о финансовых результатах

Анализ финансового результата на основе Отчета о финансовых результатах в качестве основных элементов включает изучение изменений каждого показателя за анализируемый промежуток времени, то есть горизонтальный анализ финансовых результатов; изучение структурных сдвигов.

Определив информационную базу аудита, аудитор переходит непосредственно к осуществлению аудиторских процедур.

**2.4. Аудиторская проверка финансовых результатов**

На всех трех этапах аудита финансовых результатов аудитор применяет перечень процедур получения аудиторских доказательств, предусмотренных Правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Список процедур получения аудиторских доказательств, их характеристика и содержание при проведении аудита финансовых результатов представлен в Приложении 2.

Процедура инспектирование при проведении аудита финансовых результатов имеет несколько направлений:

Проверка достоверности данных, отраженных в Отчете о финансовых результатах данным бухгалтерского учета

Проверка соответствия данных бухгалтерского и налогового учета

Нормативная проверка правильности бухгалтерского учета налога на прибыль

Проверка правильности формирования регистров аналитического и синтетического учета

Нормативная проверка правильности бухгалтерского учета использования финансовых результатов

Схема 2.7 Направления процедуры инспектирования

Нормативная проверка эффективности и правильности бухгалтерского учета использования финансового результата включает так же проверку начисления дивидендов; формирования резервных фондов и другие проверки документов и записей, которые связанны с формированием и отражением в учете и отчетности финансовых результатов. [25]

Верное исчисление выручки от реализации и себестоимости оказанных услуг и расходов, которые связанны с продажей другого имущества, объективно предполагает точный расчет финансового результата по таким операциям. Аудитор проверяет этот участок бухгалтерского учета по формированию финансовых результатов, используя при этом соответствующие аудиторские процедуры, рассмотренные в данной части исследования.

Целью является установление соответствия информации, отраженной в Учетной политике, законодательству Российской Федерации в области формирования и отражения финансового результата.

Источниками информации послужили Учетная политика ЗАО “ГЦБиТ”, Приложения к Учетной политике.

Таблица 2.6

Результаты изучения приказа об Учетной политике в части вопросов,

относящихся к учёту финансовых результатов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Элемент учётной политики | Возможные варианты | Отражено | Примечания |
| Учет себестоимости оказанных услуг | - по фактической се­бестоимости  - по плановой себе­стоимости | + | Без использования счета 40 "Выпуск про­дукции" |
| Метод определения выручки от оказания услуг | - по моменту оплаты (кассовый метод)  - по моменту от­грузки (метод начис­ления) | + |  |
| Формирование и отражение выручки от оказания услуг на счетах бухгалтер­ского учета | Доходы от обычных видов деятельности отражаются по кре­диту счета 90 «Про­дажи» | + |  |
| Учет и отражение прочих доходов и расхо­дов и результатов от прочих операций | Операционные и прочие 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 Отчете о финансовых результатах | - формирует отдель­ными статьями  - не формирует от­дельными статьями | + | сумма косвенных рас­ходов на оказание услуг отчетного пе­риода, в полном объ­еме относится к расхо­дам текущего отчет­ного года |
| Способ списания расходов будущих периодов | равномерное списа­ние расходов в тече­ние года, к кото­рому они относятся  списание расходов пропорционально объему оказанных услуг, выполненных работ | + |  |
| Отражение и учет «отложен­ных налоговых активов», «от­ложенных налоговых обяза­тельств» и «постоянных нало­говых активов» | Ведется в соответст­вии с ПБУ 18/02 | - | Не отражено в Учетной политике |

Аудитор устанавливает соответствие информации, которая отражена в Учетной политике ЗАО “ГЦБиТ”, действующему законодательству в области формирования и отражения финансового результата. Полнота раскрытия информации о способе определения выручки от реализации услуг, прочих доходов и расходов и финансового результата в Учетной политике, в том числе в учетной политике для целей налогообложения представлены в таблице 2.6.

На основании проверки приказа об Учётной политике ЗАО "Городской центр бронирования и туризма” аудитор заключил, что в данном документе отражены практически все существенные аспекты, необходимые для правильной организации учёта затрат.

Проведена выборочная проверка оформления документов по реализации услуг. При аудите на предприятии проверялись документы по оказанию услуг на наличие обязательных реквизитов, для этого в таблице 2.7 проверены соответствующие документы.

Таблица 2.7

Результаты проверки правильности оформления документов по оказанию услуг

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  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 | Счета на оплату №5317 от 05.06.2013  №4155 от 30.04.2013  №2957 от 11.04.2013 | + | + | - | + | + | + | - | + | + | + | + | - |
| 2 | Акты оказания услуг  5317,4155, 2957 | + | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - | - |

Из таблицы 2.7 следует, что в ЗАО "Городской центр бронирования и туризма” в документах по учёту оказания услуг заполняются практически все обязательные реквизиты.

Аудитор удостоверяется, что на счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные операции по оказанию услуг. При проведении данной проверки аудиторская группа обращает внимание на возможность возникновения двух типов ошибок: данные по реально совершенным сделкам не отражены в учете и второй тип - на счетах отражены фиктивные операции.

Такие ошибки приводят к занижению или завышению налогооблагаемой базы, и это считается неправомерным. Проверка полноты и достоверности отражения сумм реализации на счетах бухгалтерского учета является этапом проверки надежности системы внутреннего контроля. [42]

При аудите достоверности отражения сумм от оказания услуг, выборочно сверен ряд записей в регистрах учета реализации с данными первичных документов.

Таблица 2.8

Результаты проверки полноты и достоверности сумм от оказания услуг ЗАО “ГЦБиТ”

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Порядковый номер и дата Акта об оказании услуг | Сумма к оплате согласно Накладной | Сумма без НДС | Сумма по данным регистра учета доходов текущего периода | Отклонения |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 4577 | 24596,38 | 20844,39 | 20844,39 | - |
| 4788 | 51459,63 | 43609,86 | 43609,86 | - |
| 8644 | 146576,87 | 124217,69 | 123218,24 | + |

Для определения достоверности отражения в регистрах рациональней рассмотреть налоговые регистры, суммы по которым в дальнейшем состаят налогооблагаемую прибыль. В ходе аудита проверены суммы по накладным и данные Регистра учета доходов текущего периода. (Таблица 2.8)

Как видно из таблицы, сумма согласно Акту оказания услуг № 8644 не совпадает с суммой по данным регистра учета доходов текущего периода, что означает наличие отклонения в регистрах налогового учета. Сумма отражена недостоверно.

Проведена проверка наличия документов, подтверждающих правильность и своевременность отражения выручки от оказания услуг ЗАО “ГЦБиТ”

Проверена правильность отражения выручки на счетах бухгалтерского учета. Выручка формируется на счете 90-1 «Выручка» в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Проводка выглядит следующим образом: Дебет 90-1 «Выручка», Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму реализованных услуг.

Проведена арифметическая проверка сформировавшейся выручки по данным аналитического, синтетического учета и бухгалтерской отчетности.

Таблица 2.9

Арифметическая проверка и порядок формирования выручки ЗАО “ГЦБиТ”за 2013 год

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименова­ние показа­теля | Сумма, руб. | Подтверждающий документ | | Соответст­вие отчет­ности |
| Аналитиче­ского учета | Синтетиче­ского учета |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1. Выручка от оказания услуг | 23754655,31 | Оборотно-сальдовая ведомость по счету 90-1 "Выручка" | Главная книга по счету 90 "Продажи" |  |
| 2. НДС, акцизы и аналогичные обязательные платежи | 4275837,96 | Оборотно-сальдовая ведомость по счету 90-3 | Главная книга по счету 90 "Продажи" |  |
| 3. Выручка от оказания услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) (стр.1 – стр. 2) Отчета о фин. рез. | 19282001,69 | Отчет о финансовых результатах |  | **\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_** |

Арифметическая проверка отклонений не выявила, что подтверждает правильность отражения и формирования на счетах выручки от оказания услуг, и правильного отражения в бухгалтерской отчетности, что не приводит к искажению информации. Для более точного вывода необходимо провести более детальное изучение и более глубокую проверку сумм формирования выручки от реализации услуг.

Корреспонденция счетов на предприятии отражена верно, суммы по соответствующим счетам совпадают. Выручка по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" соответствует отраженной по счету 90 "Продажи". То есть методологических и арифметических ошибок в учете выручки на ЗАО “ГЦБиТ” не выявлено.

В соответствии с применяемой методикой отражения результатов от оснвной деятельности за 2013 год предприятие получило прибыль, отраженную проводкой Дебет счета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж», Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» на сумму 74008 тыс. руб. (Главная книга по счету 90)

Аудитор провел арифметическую проверку тождественности показателей аналитического и синтетического учета регистров по счету 90 “Продажи” ЗАО “ГЦБиТ”, результаты отображены в таблице 2.10:

Таблица 2.10

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

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Коррес-понди-рую­щий счет | **Оборотно-сальдовая ведомость по счету 90** | | | | | | **Главная книга по счету 90 в корреспонденции со счетами 62 и счетами затрат** | | | | | |
| Сальдо на начало | | Обороты. | | Сальдо на конец. | | Сальдо на начало. | | Обороты | | Сальдо на конец | |
| 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 | - | - | 23754655,31 | 23754655,31 | - | - | 1998,34 | - | - | 23754655,31 | - | - |

Арифметическая проверка между регистрами аналитического и синтетического учета по счету 90 «Продажи» выявила нарушение в методологии ведения учета. Нарушение коснулось отражения финансового результата от основного вида деятельности в Оборотно-сальдовой ведомости по счету 90 "Продажи". Нужно скорректировать записи, потому что на счете 90-9 должна быть отражена прибыль от продаж (1998,34), то есть из выручки необходимо вычесть себестоимость оказанных услуг и НДС. В Главной книге по счетам 90 “Продажи” и 99 “Прибыли и убытки” сумма финансового результата по основному виду деятельности отражена верно.

Аудитор проверил правильность формирования и отражения на счетах бухгалтерского учета себестоимости услуг. Целью являлась проверка правильности отнесения расходов по статьям затрат, проверка правильности отражения и формирования на счетах бухгалтерского учета себестоимости услуг ЗАО “ГЦБиТ”.

Источниками информации послужили «Отчет о финансовых результатах», «Пояснения к бухгалтерскому балансу», Учетная политика ЗАО “ГЦБиТ”, Главная книга по счетам 20, 23, 25, 26, 90, Рабочий план счетов, калькуляции себестоимости услуг и журнал-ордер № 10.

Осуществлена проверка затрат по экономическим элементам. Основными источниками информации являются: Главная книга по счетам 20, 90, Калькуляция себестоимости услуг, журнал-ордер № 10 и «Отчет о финансовых результатах». Проведена арифметическая проверка соответствия данных регистров синтетического и аналитического учета и бухгалтерской отчетности. При сверке данных аналитического учета и бухгалтерской отчетности использовался метод пересчета, то есть суммирования показателей элементов затрат за каждый отчетный месяц (таблица 2.11).

Таблица 2.11

Структура расходов по элементам ЗАО “ГЦБиТ”, на 1 января 2013г. и соответствие данных ф. №5 регистрам аналитического учета

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Данные по Пояснениям к балансу | Данные по Журналу-ордеру № 10 Калькуляции себестоимости (за 12 месяцев) | Отклонение (+/-) |
| **А** | **1** | **2** | **3** |
| Материальные затраты | 36025.41 | 36025.41 | + |
| Затраты на оплату труда | 123118 | 123450 | - |
| Отчисления на социальные нужды | 14635 | 14635 | + |
| Амортизация | 7011 | 7011 | + |
| Прочие затраты | 47693 | 47693 | + |
| Итого по элементам | 228482,41 | 228814,41 | - |

Из таблицы следует, что себестоимость оказанных услуг отражена неверно, так как выявлено отклонение по статье затраты на оплату труда. Это отклонение привело к разнице между значениями себестоимости в Пояснении к балансу и данным по журналу-ордеру №10. Так же необходимо обратить внимание, на не корректное отражение элементов затрат в журнале-ордере № 10, потому что четко не установлено, какая доля затрат к какому элементу относится.

В заключении аудита учета выручки и себестоимости услуг в ЗАО "Городской центр бронирования и туризма” выполнена проверка типовой схемы корреспонденции бухгалтерский счетов (по дебету и кредиту счета 90) для отражения хозяйственных операций, которая разработана в организации. Для этой проверки применялась процедура – проверка типовой схемы корреспонденции счетов для учета хозяйственных операций, разработанной на предприятии. Результаты такой процедуры отражены в таблице 2.12.

Таблица 2.12

Проверка правильности составления корреспонденции счетов по дебету и кредиту счета 90

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  Пп/п | Содержание хозяйственной операции | Проверяемые документы | Корреспон дирующие счета | | Верная (+) или неверная (-) корреспонденция счетов | Сумма (тыс. руб.) |
| Дт | Кт |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| **22** | Отражена выручка от оказания услуг | Акты оказания услуг, Накладные  Главная книга по счету 90-1 | 62 | 90 | **+** | 22752 |
| **33** | Учтен НДС, подлежащий уплате поставщику | Главная книга по счету 90-3 | 90-3 | 60 | **+** | 4095 |
| **44** | Списана себестоимость оказанных услуг | Накладные | 90-2 | 20 | **+** | 15752 |
| **55** | Перечислены от покупателя денежные средства на расчетный счет | Платежное поручение, выписка банка | 51 | 62 | **+** | 22752 |

По результатам проверки сделан вывод, что применяемая в организации типовая схема корреспонденции счетов для отражения хозяйственных операций в части определения выручки и списания себестоимости по дебету и кредиту счета 90 “Продажи” соответствует нормам действующего законодательства, которые регулируют бухгалтерский учет в части отражения хозяйственных операций по расчетам с покупателями и заказчиками и списания себестоимости оказанных услуг.

Аудитор проверил правильность учета прочих доходов и расходов, произведенных организацией. Цель такой проверки - формирование мнения о правильности бухгалтерского учета прочих доходов и расходов.

Источниками информации послужили Учетная политика ЗАО “ГЦБиТ”, Рабочий план счетов, регистры аналитического и синтетического учета по счету 91-2.

В соответствии с Рабочим планом счетов и Учетной политикой предприятия для учета прочих расходов используется счет 91-2 "Прочие расходы" и счет 91-3 "НДС".

В ходе аудита установлено, что прочие расходы предприятия включают в себя следующие группы: просроченную дебиторскую задолженность, проценты по долговым обязательствам, и другие внереализационные расходы.

При проверке внереализационных расходов определено, что в их состав входят лишь проценты по долговым обязательствам, в которые включены:

Проценты банку за ведение расчетного счета

Проценты банку за услуги клиент-банк

Проценты банку по кредиту

Схема 2.9 Проценты по долговым обязательствам

Наибольший удельный вес в статье "Проценты по долговым обязательствам" составляют проценты по кредиту. В ходе аудита выявлено, что проценты в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ на момент уплаты процентов уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, а свыше значения ставки рефинансирования – относятся на прочие расходы без ее уменьшения.

Данные налоговых регистров и первичных документов по учету прочих расходов совпадают. При проверке кредитного договора между ЗАО “ГЦБиТ” и банком "НОТА-Банк" установлено наличие всех обязательных реквизитов, все необходимые пункты договора соответствуют действующему законодательству, расчет процентов верен. В ходе проверки соответствия сумм начисленных процентов и уплаченных по договору кредита регистрам налогового учета, составлена следующая таблица:

Таблица 2.13

Проверка соответствия сумм начисленных и уплаченных процентов по долговым обязательствам

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Банк-получатель | Сумма процентов по данным платежного поручения № 405 от 29.02.2013 | Сумма по данным Регистра внереализационных расходов | Отклонения |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| ОАО «НОТА-Банк» г. Санкт-Петербург | 73563,32 | 73563,32 (от 29.02.2013) | - |

Из таблицы видно, что начисленные проценты по кредиту отражаются верно и в полном объеме.

В ходе аудита прочих расходов установлено, что в их состав входит, в основном, получение прочих услуг. Необходимые документы по их получению в ЗАО “ГЦБиТ” имеются и соответствуют действующему законодательству.

Прочие доходы предприятия представляют незначительную сумму в сравнении с соответствующими им прочими расходами, а прочие доходы, которые принимаются при расчете налогооблагаемой базы, составляют 3623 рубля, что значительно ниже установленного уровня существенности.

Для проверки правильности определения финансового результата от прочей деятельности предприятия и отражения его на бухгалтерских счетах ЗАО “ГЦБиТ” проанализирована Оборотно-сальдовая ведомость по счету 91 “Прочие доходы и расходы”, по счету 99 “Прибыли и убытки” и Отчет о финансовых результатах. Результаты проверки представлены в таблице 2.14.

Из таблицы следует, что в налоговом учете выполняется тождество всех показателей, несоответствий не выявлено. Корреспонденция счетов по учету прочих доходов и расходов составлена на предприятии правильно.

Аудитор проверяет и подтверждает бухгалтерскую отчетность о финансовых результатах ЗАО “ГЦБиТ”. Целью является проверка правильности формирования показателей Отчета о финансовых результатах по данным Главной книги, регистрам синтетического и аналитического учета.

Таблица 2.14

Проверка правильности определения финансового результата от прочей деятельности предприятия

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Сумма по данным  бухгалтерского учета | Показатели | Сумма по данным налогового учета |
| Оборотно-сальдовая ведомость по счету 91 (в рублях) | | Регистр учета внереализационных доходов, Регистр учета внереализационных расходов (в рублях) | |
| Прочие доходы | 20215,26 | Внереализационные доходы | 3623 |
| Прочие расходы | 32000 | Проценты уплаченные | 66831,97 |
| НДС | 86641,47 | Прочие расходы | 97436,16 |
| Сальдо прочих доходов/расходов | 97436,16 |
| Отчет о финансовых результатах (т.р.) | | Декларация по налогу на прибыль (руб.) | |
| Прочие доходы | - | Внереализационные доходы | 312 |
| Проценты к уплате | 68000 | Внереализационные расходы | 97436,16 |
| Прочие расходы | 33000 |  |  |
| Расчет: | | Расчет внереализационных расходов: | |
| Сальдо прочих доходов по счетам и по Отчету о фин. результатах | 99105 | По регистру учета внереализационных расходов | 99105 |

Источниками информации послужили Отчет о финансовых результатах, Главная книга по счетам 09, 77, 90, 91, 99, Регистр учета внереализационных расходов, Регистр учета внереализационных доходов, Регистр учета доходов текущего периода, Оборотно-сальдовая ведомость за период с 01.01.2013 по 31.12.2013 (с разбивкой по субсчетам), Налоговая декларация по налогу на прибыль.

Для проверки правильности составления Отчета о финансовых результатах изучен порядок формирования и отражения всего финансового результата в регистрах аналитического и синтетического учета. Пользуясь информацией регистров, а также соблюдая ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и Приказ «О формах бухгалтерской отчетности организации» № 66н [ ], проведена проверка правильности заполнения строк Отчета о финансовых результатах.

Правильность заполнения строк Отчета о финансовых результатах проверялась на 01.01.13 г. Результаты проверки правильности заполнения Отчета представлены в таблице:

Таблица 2.15

Проверка правильности заполнения строк Отчета о финансовых результатах ЗАО “ГЦБиТ”

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Раздел | Строка Отчета о финансовых результатах | Источник информации | Сумма, тыс. руб. |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 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) | Главная книга по счету 90 | 18281 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | Главная книга по счету 90 | 15697 |
| Валовая прибыль | расчетно | 2584 |
| Прибыль (убыток) от продаж | расчетно | 1143 |
| Прочие доходы и расходы | Проценты к уплате | Регистр учета внереализационных расходов текущего периода | 68 |
| Прочие доходы | Журнал-ордер по счету 91-1 | - |
| Прочие расходы | Журнал-ордер по счету 91-2 | 33 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | расчетно | 53720 |
| - | Отложенные налоговые активы | Главная книга по счету 09 | 263 |
| Отложенные налоговые обязательства | Главная книга счету 77 | 956 |
| Текущий налог на прибыль | Налоговая декларация по налогу на прибыль | 217 |
| Иные аналогичные обязательные платежи |  | - |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | расчетно | 719 |
| СПРАВОЧНО | | |
| Постоянные налоговые обязательства (активы) | Журнал-ордер счета 99 | 386,77 |

Из таблицы видно, что каждая строка Отчета о финансовых результатах формируется на основании данных бухгалтерского учета, и расчет текущего налога на прибыль совпадает с суммой, указанной по строке Налоговой декларации по налогу на прибыль и равняется 217 тыс. руб., Отчет о финансовых результатах составлен верно в соответствии с регистрами аналитического и синтетического учета.

Проведение аудиторских процедур выявило отклонения и ошибки, допущенные в учете финансовых результатов ЗАО “ГЦБиТ”. Получены аудиторские доказательства, подтверждающие данные нарушения.

В ходе подготовки и проведения аудиторских процедур аудитор составляет рабочие документы, в которых фиксирует использованные процедуры, тесты, полученную информацию и соответствующие выводы, сделанные в ходе аудита**.**

**Глава 3. Оформление результатов аудиторской проверки**

**3.1 Рабочие документы, полученные в результате аудиторских процедур**

Под рабочими документами аудитора понимаются материалы, которые подготавливаются аудитором и для аудитора или которые получаются и хранятся аудитором в связи с проведением аудиторской проверки. В них аудитор фиксирует процедуры, которые использованы, тесты, информацию, которая получена и соответствующие выводы, которые сделаны в процессе аудита. Рабочие документы включают информацию, которую аудитор признает значимой для верного выполнения проверки и которая поддерживает выводы, приведенные им в отчете аудитора. Рабочие документы помогают аудитору быть в определенной степени уверенным в том, что он осуществляет аудит в соответствии с действующими стандартами.

Рабочие документы аудитора используются для:

Фиксирования аудиторских доказательств, которые получаются в целях подтверждения мнения аудитора

Осуществления промежуточного контроля и фиксирования заказчиком выполняемой аудитором работы

Выполнения проверки по существу

Планирования и проведения аудита

Схема 3.1 Использование рабочих документов

Рабочие документы, которые имеют отношение к аудиту за текущий период, являются основой для планирования аудита, потому что представляют записи собранных доказательств, и результатов проверок. Основными источниками информации при планировании служат: определительная информация о системе внутреннего контроля, программа аудиторской проверки и результаты аудита за прошедший год.

В рабочих документах содержатся:

Факты, которые может быть будут известны аудитору на момент формирования выводов, и необходимая аргументация

Обоснование аудитором значимых моментов, по которым выражено профессиональное суждение, вместе с выводом аудитора по ним

Факты, известные аудитору на момент формулирования вывода, и необходимая аргументация

Обоснование аудитором только тех фактов, по которым он считает рациональным выразить свое профессиональное суждение

Схема 3.2 Содержание рабочих документов

Аудитор отражает в рабочих документах информацию о выводах, сделанных на основе аудиторских доказательств которые получены, объеме аудиторских проверок ранее выполненных, их результатах, о планируемой аудиторской работе, ее временных рамках, характере, об объеме выполняемых аудиторских процедур, и их результатах.

Порядок определения аудитором объема необходимой документации представлен в схеме 3.3:

Определение объема документации

Из практики работы с аудируемой организацией

Профессио­нальное суждение аудитора

Указания руководства аудиторской организации

Рекомендации аппарата управления проверяемого предприятия

Схема 3.3 Определение объема документации

В рабочих документах аудитор отражает выводы, которые он сделал по наиболее значимым вопросам аудита, включая, в том числе нарушения и нестандартные обстоятельства, выявленные аудитором в процессе исполнения аудиторских процедур, и данные о действиях, которые предприняты в этой связи аудитором. Так же в них представлена следующая информация (схема 3.4):

Информация в рабочих документах

Процесс планирования, включая программу аудита и какие-либо изменения к ней

Организационно-правовая форма и организационная структура аудиторской организации

Письменные заявления, которые получены аудируемым лицом от аудитора

Схема 3.4 Информация в рабочих документах

На этапе планирования аудитор не проверяет информацию, которая получена от заказчика, хотя его работа по планированию документируется в соответствие с Правилом (стандартом) аудиторской деятельности Российской Федерации № 2 «Документирование аудита»[9]. В связи с этим на первом этапе аудитор готовит такие виды отчетов как:

- оценка среды деятельности организации в соответствие с Правилами (стандартами) аудиторской деятельности № 8 «Правило (стандарт) аудиторской деятельности “Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчётности”»[11], и №19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» [12];

- оценка системы бухгалтерского учета проверяемой организации в соответствие с Федеральным правилом (стандартом) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»[13], и стандартом аудиторской деятельности №8[11];

- оценка компьютерной системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета предприятия в соответствие со стандартами первого поколения «Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет компьютерной среды и информационной системы»[14], «Аудит в условиях компьютерной обработки данных»[15]; оценка системы внутреннего контроля организации в соответствие с Правилом (стандартаом) аудиторской деятельности РФ № 8[11];

- краткий анализ бухгалтерской отчетности предприятия в соответствие с Правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры»[16].

В таблице 3.1 представлен качественный анализ кредитной истории ЗАО “ГЦБиТ”:

Таблица 3.1

Рабочий документ аудитора «Качественный анализ кредитной истории организации»

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Характеристика |
| Репутация | Организация является юридическим лицом, имеет в собственности обособленное имущество, которое учитывается на отдельном балансе. Организация осуществляет следующие виды деятельности: туризм, организация мероприятий. Уставный капитал организации составляет 4343900 рублей, который разделен на 731546 обыкновенных именных бездокументарных акции, номинальной стоимостью по одной тысячи рублей каждая. На момент учреждения организации учредитель владеет всеми акциями общества. |
| Кредитная история | Тип кредитной политики - умеренный, Увеличение уставного капитала происходит путем выпуска дополнительных акций при наличии пакета акций, который предоставляет более 25 процентов голосов на собрании акционеров. Уменьшение уставного капитала происходит за счет погашения размещенных акций в ситуациях:  - если акции, которые поступили в распоряжение организации как следствие неисполненных покупателем обязательств по их приобретению, не реализованы в течение 1 года от числа их поступления в распоряжение организации;  - если акции, которые выкуплены организацией не реализованы в течение 1 года с момента их выкупа;  - выкупа акций организацией при приеме решения о ее реорганизации;  Стоимость чистых активов организации оценена по данным бухгалтерского учета в порядке, который установлен нормативно-правовыми актами РФ.  Не позже 30 дней с момента принятия решения об уменьшении уставного капитала организация в письменной форме сообщает об этом кредиторам. |

Кредиторы имеют право не позже 30 дней с момента направления им сообщения об уменьшении уставного капитала предприятия или не позднее 30 дней с момента опубликования уведомления о принятом решении организации, требовать от предприятия досрочного исполнения или прекращения обязательств и возмещения убытков, которые с этим связаны.

В таблице 3.2 представлен рабочий документ аудитора по анализу деятельности предприятия:

Таблица 3.2

Рабочий документ аудитора «Анализ деятельности предприятия»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Базовые показатели финансово-хозяйственной деятельности | 01.01.12 г. тыс. руб. | 01.01.13 г.  тыс. руб. | Изменения тыс. руб. | Изм. в % |
| Фактическая себестоимость оказанных услуг | 27847 | 24407 | (3440) | (12,4) |
| Финансовый результат | 3834 | 5153 | 1318 | 34 |
| Общая численность работников предприятия | 110 | 117 | 7 | 6,3 |
| Фонд оплаты труда | 5940 | 6083 | 143 | 2,4 |
| Среднемесячная з/п на кажого работника | 32,4 | 31,6 | (0,8) | (2,1) |
| Общая стоимость основных средств | 3732 | 3400 | (332) | (8,9) |
| Кредиторская задолженность | 127040 | 252947 | 125907 | 99,1 |

Из рабочего документа аудитора следует, что с 2012 по 2013 год среднесписочная численность работников увеличилась на 7 чел. или на 6,3 %. Основная причина заключается в расширении штата и объема оказываемых услуг. Годовой фонд оплаты труда работников с 2012 по 2013 увеличился на 143 тыс. руб. или на 2,4 %. В основном это связано с ростом численности работников предприятия.

По результатам анализа сделан вывод, что эффективность реализации услуг существенно сократилась по итогам двух лет. Увеличение фонда оплаты труда превосходит рост производительности, это отрицательно влияет на эффективность использования трудовых ресурсов. Рост фондоотдачи объясняется сокращением стоимости основных средств.

В таблице 3.3 представлен рабочий документ аудитора “Оценка компьютерной системы”:

Таблица 3.3

Рабочий документ «Оценка компьютерной системы»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Изучаемые вопросы | Да/нет | Примечание |
| 1 | Использует ли организация компьютерную технику для обработки операций? | да |  |
| 2 | Использует ли организация собственную компьютерную технику? | да |  |
| 3 | Планирует ли организация установку новой или же дополнительной аппаратуры? | да |  |
| 4 | Использует ли организация отдельные компьютеры или замкнутую цепь? | нет | Замкнутая цепь |
| 5 | Использует ли клиент типовую бухгалтерскую программу? | да |  |
| 6 | Разработал ли клиент бухгалтерскую программу самостоятельно? | нет |  |
| 7 | Есть ли на предприятии отдел электронной обработки данных? | да |  |
| 8 | Есть ли на предприятии отдел информационных технологий | да |  |
| 9 | Наличие на предприятии должности программиста | да |  |
| 10 | Имеет ли организация возможность вносить поправки в программу? | нет |  |
| 11 | Позволяет ли программа выводить промежуточную информацию: делать распечатки списка хозяйственных операций, оборотов по бухгалтерским счетам, отдельных регистров? | да |  |
| 12 | Умеют ли сотрудники бухгалтерии использовать возможности бухгалтерской программы по выводу и группировкам информации по запросам аудитора | да |  |
| 13 | Рассчитывает ли клиент, что для аудиторской проверки будет привлечен специалист по программному обеспечению | да |  |
| Есть ли необходимость в привлечении специалиста по программному обеспечению бухгалтерского учета для формирования программы аудиторской проверки? | | да |  |

Из рабочего документа аудитора следует, что ЗАО “ГЦБиТ” использует собственную компьютерную технику в виде замкнутой цепи для обработки операций. В организации есть отдел электронной обработки данных и отдел информационных технологий. Все сотрудники бухгалтерии обладают необходимыми навыками для использования в работе бухгалтерской программы. Компьютерная система “ЗАО “ГЦБиТ” имеет высокий уровень надежности и отвечает всем необходимым требованиям по ее организации и защите.

В таблице 3.4 представлен рабочий документ аудитора “Краткий анализ финансовой отчетности” Городского центра бронирования и туризма:

Таблица 3.4

Рабочий документ аудитора “Краткий анализ финансовой отчетности ЗАО “ГЦБиТ”

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 31.12.2011 г. | 31.12.2012 г. | 31.12.2013 г. |
| Коэффициенты (К) платежеспособности | | | |
| К обеспеченности собственными оборотными средствами | 0,05 | 0,31 | 0,37 |
| К текущей ликвидности | 2,34569 | 2,83948 | 2,62341 |
| К абсолютной ликвидности | 0,25948 | 0,4405 | 0,34820 |
| Коэффициенты прибыльности | | | |
| К рентабельности собственных средств | 0,76777 | 0,083553 | 0,05889 |
| К продаж | 0,33966 | 0,55773 | 0,6729 |
| Коэффициенты эффективности | | | |
| Кфинансовой зависимости | 0,77383 | 0,563893 | 0,44576 |

##### Коэффициент текущей ликвидности выражает отношение общих текущих активов к краткосрочным обязательствам (т.е. текущим пассивам). Такой коэффициент применяется для установления платежеспособности организации.

##### В практике финансового анализа значение этого коэффициента находится в диапазоне 1-2. Существуют ситуации, в которых значение данного показателя может быть и больше, но если коэффициент текущей ликвидности превышает 2-3, то это означает нерациональное использование средств организации.

##### Коэффициент абсолютной ликвидности отражает, какую долю кредиторской задолженности организация может погасить на текущую дату.

Рентабельность собственного капитала уменьшилась, что означает неэффективность использования капитала руководителями и собственниками.

Коэффициент рентабельности реализации уменьшился из-за сокращения таких показателей, как объем оказанных услуг и валовая прибыль. Увеличение данного коэффициента достигается за счет уменьшения расходов, повышения цен на оказываемые услуги, и превышения темпов роста объема оказанных услуг над темпами увеличения расходов, которые должны быть снижены.

**3.2 Оценка полученных аудиторских доказательств**

Аудит финансовых результатов в ЗАО “ГЦБиТ” проведен за период с 1 января по 31 декабря 2013 г. включительно. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации за 2013 год включает в себя следующие формы: Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах, Отчет о изменении капитала, Отчет о движении денежных средств, Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Ответственность за представление и подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности возложена на главного бухгалтера ЗАО “ГЦБиТ”. Задача аудитора заключалась в выражении мнения о достоверности организации бухгалтерского учета финансовых результатов и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации во всех существенных отношениях, на основании проведенной аудиторской проверки.

Наиболее часто встречаемы ошибки, которые возникают в ходе аудита финансовых результатов, представлены в схеме 3.1:

Типичные ошибки при аудите финансовых результатов

Нарушение порядка составления отчета о финансовых результатах в части занижения или завышения показателей, участвующих при формировании этого отчета

Неверное отнесение доходов к прочим доходам

Неверное отнесение расходов к прочим расходам

Неправомерное распределение прибыли отчетного периода

Неверная корреспонденция счетов при отражении прочих доходов и расходов

Неверная корреспонденция счетов при отражении некоторых расходов за счет собственного капитала через счет 84

Схема 3.1 Типичные ошибки при аудите финансовых результатов

Ошибки, обнаруженные в процессе аудита финансовых результатов, следует классифицировать по группам, что помогает сформировать профессиональное суждение аудитора касаемо достоверности финансового результата и отчетности в целом. Классификация ошибок по восьми классификационным признакам представлена в таблице 3.1:

Таблица 3.1

Классификация ошибок, выявляемых при аудите финансовых результатов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Признак нарушения | Группа нарушений, соответствующая выделенному классификационному признаку |
| 1 | По типу ошибки | 1. Технические ошибки (описки, некорректная корреспонденция счетов, неправильный ввод информации,) – такие ошибки не искажают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль  2. Бухгалтерские ошибки – приводят к искажению данных налогового и финансового учетов, искажают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организации. |
| 2 | В зависимости от влияния на отчетность | 1.Качественные;  2. Количественные.  (ПСАД № 4) |
| 3 | В зависимости от возможной ответственности за совершаемые ошибки | 1. Налоговые (нарушение требований НК РФ)  2. Бухгалтерские (нарушение требований законодательства РФ в области бухгалтерского учета)  3. Правовые (нарушения в области ГК, УК, КоАП)  4. Комплексные, которые предусматривают привлечение к разным видам ответственности |
| 4 | В зависимости от времени возникновения | 1. Ошибки, возникающие в проверяемом периоде;  2. Ошибки, возникающие в предшествующем аудиту периоде (искажение изначальных сальдо);  3. Ошибки, возникающие в предшествующем аудиту периоде и продолжающиеся в проверяемом. |
| 5 | В зависимости от повторяемости | 1. Повторяющиеся (повторяющиеся на протяжении всего проверяемого периода);  2. Оригинальные (нетипичное отражение операций в бухгалтерском учете с нарушениями требований законодательства РФ) |
| 6 | По степени типичности | 1. Типичные  2. Нетипичные |
| 7 | В зависимости от этапа формирования финансового результата | 1. Ошибки, возникшие при учете доходов  2. Ошибки, возникшие при учете расходов  3. Ошибки, возникшие при учете налогообложении финансового результата;  4. Ошибки, возникающие при учете использования прибыли. |
| 8 | В зависимости от наличия злого умысла | 1. Ошибки непреднамеренного характера, совершенные по неосторожности;  2. Ошибки, совершаемые умышленно  (ПСАД № 13, НК РФ) |

Нарушения, выявленные в ходе аудиторской проверки финансовых результатов и распределения прибыли в ЗАО “Городской центр бронирования и туризма” представлены в таблице 3.2.

Из всех обнаруженных ошибок, представленных в таблице 3.2, не было выявлено серьезных, все они исправимы и подлежат корректировке.

Таблица 3.2

Аудиторские доказательства, выявленные в ходе аудиторской проверки финансовых результатов в ЗАО “ГЦБиТ”

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Доказательства** | **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 ЗАО “ГЦБиТ” предусмотрен счет 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 "Отложенные налоговые обязательства", применение этих счетов рекомендуется отобразить в Учетной политике. | Отражение этой информации в учетной политике рекомендовано для полного раскрытия бухгалтерского учета по данному вопросу |
| 2 | В Учетной политике ЗАО “ГЦБиТ” не отражена информация по отражению и отнесению процентов к уплате и получению, их особенности для бухгалтерского и налогового | В Учетной политике необходимо отразить способ отнесения процентов, в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ включать в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, свыше – не включать. | Отражение этой информации в учетной политике рекомендовано для полного раскрытия бухгалтерского учета по данному вопросу |
| 3 | Неверное отражение затрат по элементам в регистрах синтетического учета | В Журнале-ордере №10 четко не отражаются суммы элементов затрат. Необходимо отображать данные затраты согласно установленным нормативам: материальные затраты, отчисление на социальные нужды, затраты на оплату труда, , амортизация и прочее затраты | Данное отражение не позволяет сопоставлять данные аналитического, синтетического учета и данные бухгалтерской отчетности. |
| 4 | В Договоре на оказание услуг не отражается сумма скидок на услуги, что приводит к несоответствию цены, утвержденной в Прайс-листе организации | Следует внести данные о скидках и их размерах в договор на оказание услуг, либо создать новый внутренний документ организации, регламентирующий порядок предоставления скидки и ее размер | . |
| 5 | Нарушение методологии ведения бухгалтерского учета в части отражения финансового результата от обычного вида деятельности в Оборотно-сальдовой ведомости по счету 90 "Продажи" | Следует скорректировать записи, так как на счете 90-9 необходимо отразить Прибыль от продаж, то есть из выручки вычесть себестоимость оказанных услуг и НДС. | Объясняется ошибкой автоматизированной программы ведения бухгалтерского учета, неверное отражение. |
| 6 | Наличие не расшифрованных в пояснительных документах, расхождений показателя доходов и расходов по ОВД и прочих доходов и расходов | Следует разработать документ, где будет расшифровываться взаимоувязка показателей бухгалтерского и налогового учета. | Объясняется разным порядком признания дохода и расхода в бухгалтерском и налоговом учете. |
| 7 | Отсутствие в Пояснениях к Бухгалтерскому балансу организации информации о трансформации условного расхода по налогу на прибыль в текущий налог на прибыль | Следует указывать расчет текущего налога на прибыль во внутренних документах организации | Объясняется разным порядком признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. |
| 8 | Некорректное отражение сальдо прочих доходов и расходов в Оборотно-сальдовой ведомости | Следует по счету 91-9 указывать разницу между прочими доходами и расходами организации | Вызвано ошибкой в мето­дологии автоматизирован­ной программы ведения бухгалтерского учета в части отражения сальдо по счету 91 |

При проведении аудиторской проверки финансовых результатов в организации ЗАО “ГЦБиТ” аудитору не предъявлены акты инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками. Бухгалтер пояснил, что инвентаризация расчетов на предприятии не проводилась.

На основании Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств обязательная инвентаризация проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности[7]. Не проведенная инвентаризация может повлечь за собой искажения в бухгалтерской отчетности предприятия. В связи с этим рекомендуется провести инвентаризацию расчетов ЗАО “ГЦБиТ” с контрагентами.

**3.3 Формирование отчета аудитора по результатам аудита**

Аудит финансовых результатов ЗАО “ГЦБиТ” планировался и проводился так, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных отклонений. Аудит проводился на основе числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Аудиторская проверка включала в себя изучение на базе тестирования доказательств, которые подтверждают значение и раскрытие в финансовой отчетности информации о финансовой и хозяйственной деятельности, оценку методов и принципов бухгалтерского учета, правил подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, определение основных оценочных значений, которые получены руководством предприятия, и оценку общего представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проверка учета финансовых результатов на предприятии проводилась выборочно. Аудиту подвергнуты регистры синтетического и аналитического учета финансового результата и бухгалтерская отчетность ЗАО “ГЦБиТ” за 2013 г.

При планировании и проведении аудита финансовых результатов в ЗАО “ГЦБиТ” для определения объема работ, которые необходимы для формирования отчета аудитора о достоверности учета и отчетности, рассмотрено состояние системы внутреннего контроля и состояние бухгалтерского учета в данной организации. В ходе аудита сделан вывод о соответствии системы внутрихозяйственного контроля и состояния бухгалтерского учета на предприятии ЗАО “ГЦБиТ” характеру и масштабу его деятельности.

Имеется ряд нарушений, который касается построения системы внутреннего контроля в целом. На предприятии в частности, нет организованной системы внутреннего контроля, то есть, нет ответственного лица или определенного отдела, который контролировал бы правильность учета хозяйственной деятельности организации.

При осуществлении аудиторской проверки учета финансовых результатов на предприятии ЗАО “ГЦБиТ” приемлемый уровень существенности для счетов учета финансовых результатов определен в размере 204 889 рублей. А уровень аудиторского риска определен не выше 8,1%, на основе предположения, что внутрихозяйственный риск равен 82 %, риск контроля – 75 %, а риск необнаружения - 5 % .

Учетная политика ЗАО “ГЦБиТ” для целей бухгалтерского и налогового учета составлена в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством и не противоречит им. В Учетной политике раскрывается всю необходимая информация для определения порядка формирования и учета финансового результата.

Продажи организации подобающим образом санкционированы, скидки подтверждены распоряжением руководства, договорами поставок с организациями и согласованы с менеджерами по продажам.

Суммы, которые получены от оказания услуг, отражены в учете достоверно: каждой накладной соответствует счет-фактура с той же датой записи, зарегистрированный в регистре: Журнал учета выставленных счетов-фактур.

Данные о реализации и счета на продажу на предприятии ЗАО “ГЦБиТ” учитываются своевременно, то есть по мере оказания услуг, с отнесением их к соответствующим периодам. Этот факт указывает на выполнение требования пункта 15 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ[8].

Финансовый результат ЗАО “ГЦБиТ” от оказания услуг отражен достоверно в финансовой отчетности данного предприятия, выполняя тем самым требование п. 32 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации[8 ].

Записи по формированию финансового результата от обычных видов деятельности отражены на счетах бухгалтерского учета правильно, в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению[22].

В процессе аудита правильности формирования выручки, себестоимости и результатов от обычных видов деятельности нарушений выявлено не было. Порядок формирования выручки от оказания услуг соответствует нормативным актам. Порядок формирования себестоимости услуг указан в Учетной политике ЗАО “ГЦБиТ” и тоже соответствует нормативным актам.

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

В ходе аудиторской проверки определено соответствие аналитического учета финансовых результатов ЗАО “ГЦБиТ” синтетическому, что соответствует требованиям пункта 4 статьи 8 Федерального закона N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"[ 3].

Следующий этап проверки включал выявление правильности формирования и отражения в бухгалтерском учете предприятия прочих доходов и расходов и результатов от прочих видов деятельности. При аудите отнесения доходов и расходов к прочим в соответствии с нормативно-правовыми актами, выявлено различное признание доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета, что привело к разной информации в «Отчет о финансовых результатах» и Налоговой декларации по налогу на прибыль. Разница показателей создает постоянные разницы, которые подлежат расшифровке и фиксации в пояснительных документах.

При аудите финансового результата от прочих видов деятельности не было выявлено других существенных искажений.

Проверка тождественности показателей бухгалтерской финансовой отчетности и регистров бухгалтерского учета нарушений не выявила. То есть, отчетность ЗАО “ГЦБиТ” в части учета финансового результата соответствует требованиям законодательных и нормативных актов, которые предъявляются к ее составлению, и отражает достоверные данные о них во всех существенных отношениях.

Результаты, которые получены в ходе проведенной аудиторской проверки показывают, что проверенные хозяйственные операции по отражению и формированию в учете финансового результата осуществлены ЗАО “ГЦБиТ” во всех существенных значениях в соответствии с нормативными актами, которые регулируют бухгалтерский учет. В связи с поверхностным и выборочным характером проверки, нельзя точно сказать, что все хозяйственные операции по отражению и формированию в бухгалтерском учете финансового результата в проверяемом периоде осуществлены в соответствии с действующим законодательством.

Бухгалтерская отчетность ЗАО “ГЦБиТ” отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2013 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 01 января по 31 декабря 2013 г. включительно в соответствии с требованиями действующего законодательства в части подготовки финансовой отчетности.

В целом на аудируемом предприятии формирование и учет финансового результата ведется в соответствии с нормативно-правовыми актами.

По материалам осуществленной проверки аудитор подготовил письменную информацию для руководства аудируемого лица. В настоящий момент данный вопрос регулируется Правилом (стандартом) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита руководству аудируемого лица и представителям его собственника»[17].

В ходе аудита система внутреннего контроля ЗАО “ГЦБиТ” оценена как высокая. Однако аудитор обращает внимание руководства на отсутствие должностных инструкций сотрудников бухгалтерии и то, что внутренняя отчетность для представления информации аппарату управления и собственникам предприятия составляется не периодически.

Для обеспечения законности и целесообразности ведения финансовой и хозяйственной деятельности, сохранности имущества, и достоверности учётной и отчётной информации в ЗАО “ГЦБиТ” должна быть усовершенствована система внутреннего контроля.

Для повышения надёжности система внутрихозяйственного контроля предлагается сформировать отдел внутреннего аудита. Этот отдел будет являться самостоятельным подразделением аппарата управления ЗАО “ГЦБиТ”. Отдел создаётся для проверки эффективности контрольных способов и процедур в организации. Независимость отдела внутреннего аудита через прямое подчинение руководителю организации является залогом успешного функционирования.

Отдел внутреннего аудита должен работать на базе Положения, являющемся важнейшим правовым актом, который определяет порядок образования, права, правовое положение, организацию работы и обязанности. В Положении об отделе внутреннего аудита необходимо четко указать, что данный отдел является неотъемлемой частью организации и внутренние аудиторы, которые осуществляют независимый контроль всех процессов с целью их оценки и анализа, должны действовать в соответствии с распорядком и правилами организации.

Отчет аудитора, сформированный на основе данных, полученных в ходе аудита финансовых результатов, представлен совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

**Заключение**

Финансовый результат представляет собой оценочный показатель и определяет экономическую эффективность деятельности предприятия. Этот показатель выражается показателем прибыли или же убытка, который формируется в течение отчетного периода и является разницей между суммами доходов и расходов предприятия.

Прибыль, которая определяется как превышение доходов от продажи товаров и оказания услуг над затратами на формирование и реализацию этих услуг – является главной производственной целью каждой организации, которая работает в условиях рыночной экономики.

Управление прибылью организации, которая получена в результате осуществления хозяйственной деятельности, затрагивает процессы формирования, планирования, распределения и использования прибыли. Управление прибылью нужно рассматривать в совокупности с анализом важных аспектов деятельности организации, потому что на прибыль оказывают значительное прямое или косвенное влияние множество внутренних и внешних факторов.

Рациональное распределение и использование прибыли, которая получена за прошедший временной период, определяет дальнейшие объемы прибыли, как в краткосрочной перспективе (следующий отчетный год), так и в долгосрочной, которая включает ближайшие несколько лет.

В результате выполнения дипломной работы изучен порядок организации и осуществления аудиторской проверки финансовых результатов на конкретном предприятии – ЗАО «Городской центр бронирования и туризма». С этой целью исследована нормативная база организации работы на исследуемом объекте в целом. Проведено практическое ознакомление с деятельностью организации, приобретен опыт работы с хозяйственной документацией. Изучен большой объем специальной литературы по исследуемой теме.

В первой главе рассмотрены основные понятия и определения. Четко сформулированы цели и задачи аудита финансовых результатов, раскрыты этапы проведения аудиторской проверки, а так же ее принципы и функции.

Во второй главе дипломной работы представлены план и программа аудиторской проверки финансовых результатов ЗАО “ГЦБиТ”, рассмотрены основные направления аудиторской проверки, установлен уровень существенности и аудиторского риска, раскрыта информационная база аудита, в виде таблиц отражены результаты выполненных аудиторских процедур.

В ходе ознакомительного этапа аудита финансовых результатов проверялись заключительные записи по итогам отчетного периода по счету 90 “Продажи”, и перенос сальдо по счету 90 “Продажи” на счет 99 “Прибыли и убытки”.

В процессе основного этапа аудитор обобщил результаты аудиторских процедур, которые выполнены на ознакомительном этапе, и оценил влияние выявленных искажений на показатели Отчета о финансовых результатах. После этого изучались операции по формированию прочих доходов и расходов. Далее проверена правильность формирования и использования тех или иных фондов и резервов, которые создаются на предприятии. Изучался фактический порядок распределения прибыли, которая осталась в распоряжении ЗАО “ГЦБиТ” после налогообложения, и его соответствие порядку, который сформулирован в Учетной политике и учредительных документах.

Осуществлена проверка правильности записей, которые произведены в Главной книге (путем подсчета сумм оборотов и сальдо по счету 90 «Продажи» учета расходов и доходов, которые связаны с обычным видом деятельности); установлено, что требования нормативно-правовых актов о порядке учета доходов и расходов, которые связаны с обычным видом деятельности выполняются и подтверждено тождество дебетового и кредитового оборота по счету 99 “Прибыли и убытки” за отчетный год, сальдо которого отражает конечный финансовый результат отчетного периода.

Осуществлен выборочный аудит по базовым показателям «Отчета о финансовых результатах» за отчетный период 2013 г. по статьям: «Выручка», «Управленческие расходы», «Себестоимость». Подтверждена достоверность учета трудовых затрат и оплаты труда работников компании. Существенных недочетов в бухгалтерских документах не обнаружено.

В процессе аудиторской проверки изучены основные положения об организации проведения аудита данного экономического субъекта, отражен порядок проведения проверки с указанием фактических аудиторских доказательств, методов и источников их получения. Изучены методы и порядок документирования аудита, оформления результатов проверки. Полученная информация систематизирована и подвергнута анализу.

В третьей главе представлены и рассмотрены рабочие документы, полученные в ходе осуществления аудиторских процедур, проведен анализ полученных аудиторских доказательств, рассмотрены типичные ошибки при аудите финансовых результатов и ошибки, выявленные в результате проверки ЗАО “ГЦБиТ”, обобщены результаты аудита финансовых результатов и сформирован отчет аудитора по его результатам.

После окончания работ так же сформирован пакет рабочих документов, составлен аудиторский отчет, который представлен вместе с рабочими документами руководителю проверки.

Аудитором выработаны конкретные рекомендации для возможного применения в деятельности исследуемого предприятия.

На основе проведенного исследования сделаны следующие **выводы:**

- Бухгалтерский учет в ЗАО «ГЦБиТ» осуществляется на основе Закона РФ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, в автоматизированной форме.

- В оформлении документов по учету финансовых результатов есть нарушение: обязательные реквизиты заполняются не полностью

- Записи по формированию финансового результатов от обычных видов деятельности отражены на счетах бухгалтерского учета верно, в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению.

- Данные аналитического учета соответствуют остаткам по счетам синтетического учета.

- Установлено, что выполняются требования нормативных актов о порядке учета доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности и выявлено тождество дебетового и кредитового оборотов по счету 99 “Прибыли и убытки” за отчетный период.

- При проверке тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета нарушений выявлено не было.

- Бухгалтерская отчетность компании формируется с соблюдением всех законодательных и нормативных актов, регламентирующих вопросы формирования данного вида отчетности;

В связи с выявленными нарушениями, представленными в пункте 3.2, разработаны следующие **рекомендации:**

- Дополнить Учетную политику ЗАО “ГЦБиТ” в разделе учета и отражения финансовых результатов от обычной и прочей деятельности предприятия;

- В целях повышения эффективности ведения бухгалтерского учёта в исследуемой организации, разработать и утвердить график документооборота;

- Отразить в учетной политике применение счетов 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 "Отложенные налоговые обязательства", которые предусмотрены Рабочим Планом счетов ЗАО “ГЦБиТ”;

- В Учетной политике для целей налогообложения описать способ отнесения процентов – в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, свыше – не включаются;

- Скорректировать записи, так как на счете 90-9 “Прибыль (убыток) от продаж” необходимо отразить Прибыль от продаж, то есть из выручки вычесть себестоимость оказанных услуг и НДС;

- Провести инвентаризацию расчетов с покупателями и заказчиками;

- Усилить внутренний контроль учета финансовой деятельности организации путем создания отдела внутреннего аудита.

- Разработать документ, где будет расшифрована взаимоувязка показателей бухгалтерского и налогового учета.

**Список литературы:**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации от 26.01.1996, принят Государственной Думой РФ 22.12.1995 и утв. Федеральным законом № 14, II часть. – М.: Изд-во «Кнорус», 2008.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, принят Государственной Думой РФ 19.07.2000 и утв. Федеральным законом № 117-ФЗ от 05.08.2000.
3. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» № 402 от 06.12.2011 г. принят Государственной Думой РФ 22.11.2011.
4. Федеральный закон “Об аудиторской деятельности” № 307 от 30.12.2008 г. принят Государственной Думой РФ 24.12.2008.
5. Федеральный закон РФ «Об акционерных обществах» № 208 от 26.12.1995 принят Государственной Думой РФ 24.11.1995
6. Приказ Минфина России “О формах бухгалтерской отчетности организации” от 02.07.2010 № 66н.
7. Приказ Минфина РФ N 49 "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств от 13.06.1995
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ № 34н от 29.07.98 г.
9. Правило (стандарт) аудиторской деятельности Российской Федерации № 2 «Документирование аудита» от 23 сентября 2002 г. N 696
10. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 22 “Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника” от от 16.04.05 утв. Постановлением Правительства РФ № 228
11. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 “Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчётности” утв. Постановлением Правительства РФ № 405 от 04.07.03
12. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» утв. Постановлением Правительства РФ № 228 от 16.04.05
13. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №1 Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчётности утв. Постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.02
14. Правило (стандарт) аудиторской деятельности “Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет компьютерной среды и информационной системы” от 11.07.2000 Протокол N 1
15. Правило (стандарт) аудиторской деятельности “Аудит в условиях компьютерной обработки данных” от 22 января 1998 г. Протокол N 2
16. Правило (стандартом) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры» утв. Постановлением Правительства РФ № 228 от 16.04.05
17. Правило (стандарт) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита руководству аудируемого лица и представителям его собственника» утв. Постановлением Правительства РФ № 228 от 16.04.05
18. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. приказом Минфина РФ № 106н от 06.10.2008.
19. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утв. приказом Минфина России № 32н от 06.05.1999.
20. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утв. приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999.
21. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. приказом Минфина России № 43н от 06.07.1999.
22. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению, утв. Приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н.
23. Агеева Ю.Б. Аудиторская проверка: практическое пособие для аудитора и бухгалтера / Ю.Б. Агеева, А.Б. Агеева. - Бератор-Пресс. - 2010 г.
24. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для вузов. изд. 5-е, перераб., доп. – М.: МиК, 2009
25. Богатая И.Н., Н.Н. Хахонова, Косова Н.С. Аудит учета финансовых результатов и их использования: практическое пособие. – М.: ЮНИТИ, 2011.
26. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник.;4-е изд.- М.: Финансы и статистика, 2012.
27. Белов, Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: Учебник. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2013. - 392 с.
28. Боброва, Е.А. Учетно-аналитическая система затрат на производство: виды учета и аудита // Аудиторские ведомости. – 2009. - № 2.
29. Букач, Е. Обязательная аудиторская проверка // Новая бухгалтерия. – 2009. - выпуск 12.
30. Булавина Л.Н. и др. Финансовые результаты: бухгалтерский и налоговый учёт, – М.: 2011.
31. Бычкова, С.М. Аудит формирования финансовых результатов и распределения прибыли / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина // Аудиторские ведомости. – 2012. - № 5.
32. Вахрушина М.А. Бухгалтерский учет: учебник для вузов. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2010.
33. Вещунова Л.Н., Фомина Л. Ф. Бухгалтерский учет: учебник – М.: «Финансы и статистика», 2013
34. Волкова Л.В. Как реформировать баланс и распределить прибыль за 2012 год // Главбух №1, 2013, с.20-32.
35. Газарян, А.В. Подготовка и предоставление информации, полученной по результатам аудита / А.В. Газарян, Г.В. Соболева // Бухгалтерский учет. – 2010. - № 19.
36. Грищенко, А. Организация внутреннего аудита // Аудит и налогообложение. – 2012. - № 11.
37. Грищенко, А.В. Аудит форм бухгалтерской отчетности // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2011. - № 10.
38. Глушков И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии: учебное пособие – М.: Новосибирск, 2012
39. Донцова Л.В. Никифорова Л. А. Комплексный анализ деятельности предприятия. – М.: ДИС, 2011.
40. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: Инфра-М, 2012.
41. Крылов Э.И. Анализ финансовых результатов рентабельности и себестоимости продукции. – М.: Финансы с статистика, 2009.
42. Ковалёв В.В. Финансовый учёт и анализ: Концептуальные основы – М.: Финансы и статистика, 2012.
43. Левчаев П.А. [Финансовый менеджмент и налогообложение организаций](http://www.aup.ru/books/m220/) Учебное пособие/ П.А. Левчаев. - Саранск: Мордовский гуманитарный институт, 2010 г.
44. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учебник. – М.: Проспект, 2010.
45. Налогообложение предприятий: Общие вопросы: Практическое пособие для руководителей. – СПб.: Издательство Михайлова В.А., 2009.
46. Нуреев Р. М. Курс микроэкономики. Учебник для вузов / 2 издание. М. : НОРМА, 2009
47. Петров А.Ю. Комплексный анализ финансовой деятельности банков. – М.: Финансы и статистика, 2010.
48. Полисюк Г.Б., Кузьмина Ю. Д., Сухачева Г. И. Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комплексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия: учебное пособие. – М.: Экзамен, 2013
49. Практическая энциклопедия бухгалтера / Под общ. редакцией В.И. Мещерякова. - М.: Бератор, 2009.
50. Пупко Г.М. Аудит и ревизия. Учебное пособие. – М., 2011.
51. Рожнова О. В., Гришкина С. Н. Учет и налогообложение в субъектах малого предпринимательства: учеб. пособ. / О. В. Рожнова, С. Н. Гришкина. – М.: Издательство «Экзамен», 2010.
52. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / пер. с фр. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2010.
53. Чайковская Л. А. Бухгалтерский учет и налогообложение: учебное пособие – М.: «Экзамен», 2009
54. <http://www.consultant.ru/>
55. <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/>
56. <http://www.akdi.ru/buhuch/audit/13.htm>
57. <http://www.c-btc.ru/>
58. <http://www.garant.ru/>
59. www.dist-cons.ru/

**Приложение 1**

Оценка эффективности системы внутреннего контроля ЗАО “ГЦБиТ”

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Проверяемые вопросы | Да | Нет | Комментарии |
| 1 | Имеется ли четкая структура управления предприятием | да |  |  |
| 2 | Явно ли обозначены права и обязанности следующих органов:  — ревизионной комиссии;  — администрации предприятия;  — руководителей среднего звена. | да |  |  |
| 3 | Выделены ли пределы личной ответственности за совершаемую и контролируемую деятельность:  — в письменной форме;  — известны ответственным лицам. | да |  |  |
| 4 | Имеются ли рабочие расписания для  ведения бухгалтерского учета. | нет |  |  |
| 5 | Имеются ли эффективно работающий отдел внутреннего аудита. | да |  |  |
| 6 | Характеристики ревизионной комиссии предприятия:  — четкое распределение обязанностей;  — наличие ресурсов (профессиональные контролеры и специалисты) и полномочий для выполнения обязанностей;  — взаимодействие с внешними аудиторами;  — частота совещаний ревизионных комиссий;  — протоколы заседаний; | да |  |  |
| 7 | Осуществляет ли руководство предприятия проверки систем внутреннего контроля. | да |  |  |
| Таблица 3.10 | | | | |
| 8 | Позволяют ли должностные инструкции совершать персоналу функции внутреннего контроля:  — руководителям;  — другим лицам, отвечающим за контроль;  — бухгалтерскому персоналу. |  | Нет |  |
| 9 | Промежуточная бухгалтерская отчетность:  — составляется регулярно;  — составляется время от времени;  — составляется достаточно детализировано. | да |  |  |
| 10 | Соблюдается ли распределение прав и обязанностей при отсутствии кого-либо из персонала из-за болезни, отпуска или недобора кадров. | да |  |  |
| 11 | Используют ли все члена персонала свое право на отпуск | да |  |  |
| 12 | Распределены ли следующие функции:  — инициирование сделок;  — подготовка исходной документации;  — договорная работа;  — хранение активов; | да |  |  |
| 13 | Соблюдение графика предоставления отчетности. | да |  |  |
| 14 | Составление приказа об учетной политике | да |  |  |
| 15 | Обеспечена ли адекватная сохранность:  — наличных средств;  — ценных документов (чеки, ценные бумаги на предъявителя, векселя);  — товарных запасов;  — основных средств. | да |  |  |
| 16 | Применяются ли соответствующие меры для предотвращения несанкционированного доступа к:  — офисам (секретари, охрана, замки); бухгалтерской документации (закрытые документы, сейфы, система наблюдения);  — компьютерным установкам;  — компьютерным программам, дискетам и др. средствам хранения информации; — информации на жестких носителях (источники кодов, системная документация и базы данных). | да |  |  |
| 17 | Разработана ли система процедур, обеспечивающая ограничение доступа к:  — бухгалтерским данным;  — прикладным программам;  — операционным системам;  — входным системам. | да |  |  |
|  | Итого | 16 | 1 |  |

Порядок оценки эффективности системы внутреннего контроля (СВК):

Э (СВК) = Количество положительных ответов х 2,5 баллов (2.6)

16 х 2,5 = 40

**Приложение 2**

Перечень процедур получения аудиторских доказательств, их содержание и характеристика 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). |

**Приложение 3**

Тест - вопросник для проведения аудита финансовых результатов деятельности ЗАО «ГЦБиТ»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ 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 |  |

**Приложение 4**

Программа аудиторской проверки финансовых результатов ЗАО “Городской центр бронирования и туризма”

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация | ЗАО “Городской центр бронирования и туризма |
| Период аудита | с 01.02.14 по 28.02.14 |
| Руководитель аудиторской группы | Шергин А.С. |
| Состав аудиторской группы | Петренко В.П., Сидоренко М.И. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 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 ЗАО “Городской центр бронирования и туризма», 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» ЗАО “Городской центр бронирования и туризма», 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» ЗАО “Городской центр бронирования и туризма», 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» ЗАО “Городской центр бронирования и туризма», 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» ЗАО “Городской центр бронирования и туризма», 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» ЗАО “Городской центр бронирования и туризма», 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» ЗАО “Городской центр бронирования и туризма» | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка, подтверждение |
| **4. Проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах** | | |
| 4.1. Проверка правильности формирования показателей Отчета о финансовых результатах по данным Главной книги, регистрам синтетического и аналитического учета | Приказ «Об учетной политике» ЗАО “Городской центр бронирования и туризма», ПБУ 4/99, Приказ МФ РФ № 66н Главная книга, журналы ордера, ведомости по сч.20, 90, 91, 99, отчетность | Инспектирование, формальная проверка, нормативная проверка, подтверждение |