

УДК 336.67

***МЕТОДИКИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ
ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ***

Семиколенных Н.В.

Магистрант 1 курса,

ФГБОУ ВО Вятский Государственный университет

Киров, Россия

Аннотация

В данной статье изложены методики проведения аудиторской проверки финансовых результатов от основной деятельности. Отечественные авторы рассматривают содержание каждой аудиторской процедуры, предусмотренной программой проверки. В статье предложена подкорректированная методика аудита, собравшая в себе ключевые решения методик. В статье рассмотрены соответствующие нормативные документы, рассмотрены наиболее сложные вопросы организации учета и аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности.

Ключевые слова: аудит, финансовый результат, методика, прибыль, убыток, учетная политика, аудитор, бухгалтерская отчетность.

***METHODOLOGIES FOR AUDIT OF FINANCIAL RESULTS FROM ORDINARY
ACTIVITIES***

Semikolennykh N.V.

1st year master student,

FGBOU VO Vyatka State University

Kirov, Russia

Abstract

This article outlines the methods for conducting an audit of financial results from core activities. Domestic authors consider the content of each audit procedure provided for by the audit program. The article proposes a corrected audit methodology, which brings together the key solutions of the methods. The article discusses the relevant regulatory documents, considers the most complex issues of organizing accounting and auditing financial results from ordinary activities.

Keywords: audit, financial result, methodology, profit, loss, accounting policy, auditor, financial statements.

Управление деятельностью предприятия требует огромного объема информации, ключевой частью которой всегда являются данные о финансовом состоянии предприятия.

Одним из первенствующих элементов такой информации является информация о финансовых результатах от обычной деятельности. Аудит этой информации в условиях функционирования рыночных отношений является необходимым условием для принятия и реализации соответствующих управленческих решений тактического и стратегического характера.

Аудит финансовых результатов организации представляет собой комплексную и сложную систему, которая исследуется с использованием множества различных методов, представленных отечественными и зарубежными учеными [3].

Для более полного представления и понимания аудита финансовых результатов обычной деятельности давайте сравним методы отечественных авторов.

Методика аудита учета финансовых результатов обычного вида деятельности, предложенная В. И. Подольских, предполагает проверку формирования учета финансовых результатов с использованием данных аналитического и синтетического учета по счетам 90 "Продажи", 99 "Прибыли и Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМЭ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

убытки" и информации отчета о прибылях и убытках.

Счет 99 отражает чистую прибыль или убыток предприятия. Первоначально, в ходе аудита аудитор выясняет, каким образом учетная политика для целей налогообложения организации предусматривает учет финансового результата от реализации продукции (работ, услуг) – по методу начисления или кассовым методом.

Следующим шагом аудитора является проверка всех бухгалтерских документов и записей. Устанавливается законность, точность и достоверность отраженных сумм прибылей и убытков организации.

Прибыль от основной деятельности организации (субсчет 99-1) – это разница между выручкой от реализации (оборот по Кт счета 90) без учета НДС и акцизов и фактической себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг) (Дт оборот со счета 90), убытком (Дт субсчета 99-1 – Кт со счета 90) [1].

К счету 90 открываются субсчета. Субсчет 90-1 "Доходы" отражается поступление активов. Субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" отражает себестоимость продаж, по которой выручка учитывается на субсчете 90-1 "Выручка". Соответственно, сумма НДС, относящаяся к получению покупателем (заказчиком), учитывается на субсчете 90-3, а сумма акцизов, включенная в цену реализованной продукции (товаров, услуг), учитывается на субсчете 90-4.

В соответствии с ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации" доходы и расходы организации классифицируются, и аудитор должен проверить правильность распределения этих доходов и расходов в зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности.

Аудит по методике Подольского В.И. рассматривает:

- правильность определения прибыли от продажи основного имущества и другого имущества;
- правильность отражения НДС при реализации основных средств и другого имущества;
- правильность отражения полноты доходов от сдачи имущества в

аренду;

- законность списания расходов на содержание объектов;

- правильность отражения операций учета по методу начисления и уплаты налоговых платежей с прибыли в бюджет (Дт 99 - Кт 68; Дт 68 - Кт 51) и местных налогов и сборов, а также других операций, связанных с формированием финансовых результатов от обычной деятельности [4].

Важным моментом также является контроль правильности аналитического и синтетического учета на счетах Плана счетов раздела "Финансовые результаты" и соответствия поступлений по этим счетам записям в Главной книге, балансе и бухгалтерской отчетности.

Последним шагом в этом методе является проверка закрытия счетов и субсчетов:

- все субсчета, открытые на счете 90 "Продажи", должны быть закрыты с внутренними записями на субсчете 90-9 "Прибыль/убыток от продаж";

- при подготовке годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" должен быть закрыт. Заключительной декабрьской записью отчетного года является зарегистрированная суммы чистой прибыли (убытка) за отчетный год, которая списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебит) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" [5].

Результатом аудита финансового результата от обычной деятельности станет письмо руководителю организации, которое включает в себя меры по ускорению реализации продукции, работ или услуг, снижению затрат, предотвращению убытков, а также рекомендации по распределению и использованию чистой прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия.

Методика аудита финансовых результатов Г. А. Юдина и М. Н. Черных также использует ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации" в качестве классификатора доходов и расходов организации. Финансовый результат от обычной деятельности определяется как разница между доходами и расходами.

Аудит финансового результата основан на проверке счета 99 "Прибыли и убытки" и счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Также проверяются предварительные условия их формирования, т.е. счет 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 09 "Отложенные налоговые активы", 10 "Материалы", 14 " Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 51 "Расчетные счета в банках", 66 "Расчеты по краткосрочным банковским кредитам", 67 "Расчеты по долгосрочным банковским кредитам", 68 "Расчеты по налогам и сборам", 75 "Расчеты с учредителями", 77 "Отложенные налоговые обязательства", 90 "Продажи" и другие.

Важным этапом проверки является подготовка плана и программы. План должен охватывать деятельность, подлежащую аудиту, риски и существенность, которые можно обнаружить в процессе аудита, а также формы и сроки аудиторского заключения.

Программа аудита может иметь вид тестирования средств контроля операций по формированию расходов по обычным видам деятельности или остатков на счетах бухгалтерского учета, и тестов групп аналогичных операций.

Тесты однотипных операций остатков на счетах бухгалтерского учета по обычной деятельности, проводимые руководством аудиторской компании, включают несколько вопросов.

Вопрос наличия и возникновения, который включает в себя документальный контроль и проверку всех записей по формированию расходов, а также оценку незавершенного производства, готовой продукции.

Вопрос о правах и обязанностях, который включает оценку характера производства и его соответствие уставным целям предприятия и законодательству Российской Федерации, соблюдение номенклатуры, количества, качества продукции и т.д. [2].

Вопрос оценки, включающий такие аспекты, как стоимость запасов, стоимость резервов предстоящих расходов, расчет себестоимости продукции и включение ее затрат в соответствии с методом бухгалтерского учета.

Вопрос полноты, который заключается в рассмотрении себестоимости продукции и включении в нее всех затрат, связанных с ее производством.

Вопрос точного измерения, который включает соблюдение правил составления первичных документов, оформления записей учетных регистров и включения расходов на обычные виды деятельности в расходы соответствующего периода.

Раскрытие информации подразумевает правильную классификацию бухгалтерского и налогового учета в организации.

На основном этапе методика Г. А. Юдина и М. Н. Черных включает аудиторские процедуры, такие как нормативная проверка достоверности отражения финансовых результатов основного вида деятельности, арифметическая проверка достоверности отражения финансовых результатов, перекрестная проверка, нормативная проверка правильности отражения налога на прибыль в соответствии с требованиями ПБУ 18/02, а также аналитические процедуры оценки структуры, динамики финансовых результатов организации, расчет и оценка показателей рентабельности продукции и капитала.

В ходе аудита аудитор применяет такие методы получения аудиторских доказательств, как проверка соблюдения правил бухгалтерского учета для отдельных хозяйственных операций, пересчет, наблюдение и аналитические процедуры.

В ходе проверки аудитор проверяет ученую политику организации и отвечает на вопросы правильности и законности отражения прибыли от реализации продукции, определения предполагаемой прибыли для расчета авансов бюджет, а также правильности аналитического и синтетического учета по счетам 90 и 99.

Чистая прибыль или чистый убыток собираются на счете 99. Счет 90 служит площадкой для накопления и систематизации данных о доходах и расходах по ведению обычных видов деятельности организации. На счете собирается финансовый результат от экономической деятельности, являющийся главной

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ ЭЛ № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

целью создания и функционирования организации и представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции, работ или услуг.

По завершению аудита руководителю аудируемой организации предъявляется документ (письмо), содержащее в установленной форме отчет индивидуального аудитора, аудиторской организации о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности с возможными рекомендациями.

Рассмотрев данные методики, можно предложить комплексную методику аудита, содержащую наиболее важные аспекты аудита финансовых результатов, отталкиваясь от методик, рассмотренных ранее.

Для того, чтобы сформировать финансовый результат от обычных видов деятельности, необходимо провести аудит финансового учета, аудит расходов для налогообложения, а также аудит себестоимости продукции [1].

Источники информации для проверки при данной методике:

1) учетная политика организации, в том числе рабочий план счетов для уточнения перечня субсчетов по счетам 90, 99, применяемых регистров бухгалтерского учета, вопросов методологии бухгалтерского учета, в частности, признание и распределение коммерческих расходов, формирование оценочных резервов, порядок признания выручки (при изготовлении продукции с длительным циклом);

2) первичные документы (например, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, акты, бухгалтерские справки – расчеты и другие документы в зависимости от видов доходов и расходов);

3) регистры аналитического и синтетического учета по счетам 90, 99, 84;

4) бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Оценка элементов учетной политики, определяющих формирование финансового результата предполагает проверку полноты формирования положений и соответствие их нормативным требованиям. Также необходимо оценить рациональность выбора отдельных положений учетной политики и

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

позиции формирования достоверного финансового результата.

В ходе аудита должны решаться основные задачи, направленные на подтверждение предпосылок формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности. Взаимосвязь между ними можно представить в таблице 1.

Таблица 1 – Взаимосвязь предпосылок подготовки финансовой отчетности и задач аудита финансовых результатов от основной деятельности

№ п/п	Предпосылки подготовки отчетности	Задача, соответствующая предпосылке
1	2	3
1	Существование	Оценка соответствия отчетности данным синтетического и аналитического учета, которые составляют конечный финансовый результат отчетного периода. Наличие первичных документов и их правильное оформление.
2	Права и обязанности	Доказательство компетенции на использование прибыли, проверка эксплуатации обязанностей по выплате дивидендов, созданию резервного фонда и т.д.
3	Возникновение	Подтверждение того, что операции действительно получены организацией. Доходы и расходы поступили в отчетном периоде, а не с предыдущем.
4	Полнота	Доказательство соответствия оформленных предприятием бухгалтерских операций действующему законодательству в области бухгалтерского учета.
5	Стоимостная оценка	Соответствие требованиям нормативных актов, т.е. проверка отражения в финансовой отчетности доходов, расходов и финансовых результатов.
6	Точное измерение	Подтверждение точности сумм хозяйственных операций, связанных с формированием доходов, расходов и финансового результата. Подтверждение точности суммы по бухгалтерской отчетности о прибылях и убытках суммам синтетического учета в Главной книге и регистрах учета.
7	Представление и раскрытие	Контроль и анализ доходов и расходов, которые используются в процессе формирования финансового результата. Проверка полноты и адекватности раскрытия существенной информации о финансовой отчетности организации.

По итогам оценки предпосылок, аудитор решает задачи в разрезе основных стадий формирования финансового результата:

1. Оценить правильность отражения доходов и расходов от обычных видов деятельности;
2. Верно оценить создание и отражение валовой прибыли, которая

сформировалась на результатах аудита затрат на производство продукции, работ, услуг, а также аудита процесса реализации;

3. Проконтролировать, насколько правильно сформирована и учтена прибыль/убыток от продаж;
4. Оценить, насколько правильно сформирована налоговая база по налогу на прибыль и рассчитан сам налог на прибыль, а также оценить налоговый учет доходов и расходов;
5. Установить, правильно ли сформирована чистая прибыль/убыток в отчетном периоде, а также оценить правомерность использования текущей прибыли, которая осталась в распоряжении организации, ее фондов и резервов;
6. Провести контроль достоверности отчетности о финансовых результатах от обычных видов деятельности [3].

Решая задачу проверки формирования финансового результата, аудитор должен использовать методику сверки данных учета и отчетности организации.

Таблица 2 – Методика сверки данных учета и отчетности в части формирования финансового результата от обычных видов деятельности.

Отчет о ФР		Данные бухгалтерского (финансового) учета
Наименование статьи	Код	
1	2	3
Выручка	2110	Оборот по Кт счета 90-1 минус обороты по Дт счетов 90-3, 90-4, 90-5
Себестоимость продаж	2120	Оборот по Дт счета 90-2 за минусом оборотов в корреспонденции со счетами 26 и 44
Валовая прибыль (убыток)	2100	–
Коммерческие расходы	2210	Оборот по Дт счета 90-2 в корреспонденции со счетом 44
Управленческие расходы	2220	Оборот по Дт счета 90-2 в корреспонденции со счетом 26
Прибыль (убыток) от продаж	2200	Сумма ежемесячных заключительных оборотов по закрытию счета 90 – Дт 90-9 Кт 99, Дт 99 Кт 90-9

Данная методика позволит качественно проконтролировать и оценить систему формирования финансового результата от обычного вида деятельности

предприятия, тем самым исключить вероятность ошибки и риска.

Таким образом, предлагаемая аудиторская проверка формирования финансовых результатов от обычной деятельности направлена на выявление недостатков и ошибок, допущенных аудируемыми организациями в ходе ведения своей деятельности. Риски и ошибки искажения соответствующей информации в финансовой отчетности, обнаруженные путем аудита, могут быть своевременно исправлены, что позволит руководству организации избежать недостатков в системе контроля и повысить эффективность деятельности предприятия.

Библиографический список:

1. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Практический аудит, 3-е издание / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина. - «Эксмо». 2009.
2. Мамаева Г.Н. Методика аудиторской проверки затрат на производство продукции (работ, услуг) / Г.Н. Мамаева // Аудиторские ведомости. - 2009. - №1
3. Налетова И.А., Слободчикова Т.Е. Аудит / И.А. Налетова, Т.Е. Слободчикова. – М.: ФОРУМ – ИНФРА-М. 2005. – С 156-162.
4. Подольских В.И., Савин А.А. Аудит / Подольских В.И., Савин А.А. – М.: ЮРАЙТ, 2010. – С 448-455. [Электронный ресурс].
5. Юдина Г.А., Черных М.Н. Основы аудита / Г.А. Юдина, М.Н. Черных. – М.: КНОРУС. 2006. – С 178-182.

Оригинальность 76%