

Раздел 3. УЧЕТ И АУДИТ

УДК 657.6:336

Абдуллаев Р. А., Абдулсаттарова А. Э.

НАПРАВЛЕНИЯ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДОВ И ПРОЦЕДУР АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Аннотация. В статье рассмотрены направления усовершенствования методов и процедур аудита финансовых результатов, порядок проведения аудита, объект, предмет формирования аудита на предприятии. Рекомендован алгоритм проведения аудита доходов, расходов и финансовых результатов в форме тематической и комплексной проверки. Рассмотрены объекты аудита формирования доходов и затрат предприятия. Проанализирована методика проведения аудита финансовых результатов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, расходы, валовые расходы, доходы, валовые доходы, прибыль, убыток, аудит, финансовые результаты.

Абдуллаев Р. А., Абдулсаттарова А. Э.

НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДІВ І ПРОЦЕДУР АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Анотація. У статті розглянуто напрямки удосконалення методів і процедур аудиту фінансових результатів, порядок проведення аудиту, об'єкт, предмет формування аудиту на підприємстві. Рекомендований алгоритм проведення аудиту доходів, витрат і фінансових результатів у формі тематичної та комплексної перевірки. Розглянуто об'єкти аудиту формування доходів і витрат підприємства. Проаналізована методика проведення аудиту фінансових результатів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, податковий облік, витрати, валові витрати, доходи, валові доходи, прибуток, збиток, аудит, фінансові результати.

Abdullaev R. A., Abdulsattarova A. E.

AREAS OF IMPROVEMENTATION OF FINANCIAL RESULTS AUDIT METHODS AND PROCEDURES

Summary. The article reveals ways of improving financial results audit methods and procedures, the audit procedure, the object, the subject of forming the audit of an enterprise. The algorithm of audit revenues, expenditures and financial results in the form of thematic and comprehensive inspection are recommended. The objects of auditing the formation of revenues and expenses of an enterprise (accounting policies, accounting operations, information on violations of accounting income record in the primary documents, accounting records and reporting) are considered. Financial results audit methodology is analyzed. It is noted that properly conducted financial results audit identifies problems in the accounting and measures to improve the indicators of financial performance of the company based on them can be developed.

Key words: accounting, tax accounting, expenses, gross expenditure, income, gross income, gain, loss, audit, financial results.

Постановка проблемы. Вся история предпринимательской деятельности связана с поисками путей повышения доходности и рациональным использованием прибыли. Поэтому научные исследования, посвященные формированию финансовых результатов и их аудита в различных отраслях народного хозяйства, особенно актуальны. Ведь полученные финансовые результаты отражают все стороны деятельности предприятия: отраслевые особенности ведения хозяйственной деятельности, качество организации производства и эффективность примененной технологии, степень эффективности принятой системы управления, в т. ч. системы учета, контроля и ау-

дита доходов и расходов, формирование финансовых результатов деятельности и т. д.

Осуществление эффективных мер по стабилизации экономики и переход к рыночным отношениям требуют принципиально новых подходов к управлению процессами реализации продукции (работ, услуг) и формированию финансовых результатов от осуществления финансово-производственной деятельности предприятия.

Анализ литературы. Изучение научных работ украинских и зарубежных авторов показало, что дискуссии, связанные с исследованием проблем организации и методологии учета финансо-

вых результатов деятельности предприятий, занимают значительное место в теории и практике. Весомый вклад в решение этой проблемы внесли как украинские ученые-экономисты: М. Т. Белуха, Ф. Ф. Ефимова, С. Ф. Голов, З. В. Гуйцалюк, В. М. Добровский, В. Жила, В. П. Завгородний, В. И. Ефименко, Е. В. Калюга, М. М. Коцупатрый, М. В. Кужельный, В. Г. Линник, М. И. Малик, Е. В. Тайных, В. М. Пархоменко, О. А. Петрик, М. Пушкарь, Е. И. Свицерски, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Б. Ф. Усач, М. Г. Чумаченко, так и зарубежные ученые-экономисты: А. Бабо, Ф. Вуд, К. Друри, Роберт Н. Энтони, С. Котляров, В. В. Леонтьев, Я. Соколов, Г. Соколова и др. ученые.

Однако проведенные научные исследования в украинской теории и практике не в полной мере учитывают особенности современного состояния реформирования бухгалтерского финансового учета относительно принципов национальных Положений (стандартов) бухгалтерского учета (П (С) БУ)), в частности, которыми регламентируются правила ведения учета доходов и расходов и определения финансового результата деятельности предприятия. Это обусловлено одновременным функционированием двух методик определения финансового результата деятельности предприятия (отдельно для составления финансовой и налоговой отчетности), уровнем применения информационных технологий в учете. Кроме того, учитывая интеграцию Украины в мировое хозяйство и переход на новые условия хозяйствования, особую актуальность приобретают вопросы совершенствования методики уче-

та финансовых результатов по принципам, которые не противоречат международным стандартам и базируются на национальных стандартах бухгалтерского учета.

Целью статьи является обоснование теоретических положений усовершенствования методов и процедур аудита финансовых результатов.

Изложение основного материала. Согласно ПСБУ 15 «Доходы», ПСБУ 16 «Расходы», ПСБУ 3 «Отчет о финансовых результатах предприятия» и ПСБУ 25 «Отчетность субъектов малого предпринимательства», финансовый результат представляет собой разницу между доходами и расходами деятельности, поэтому, в первую очередь, перед аудитором стоят вопросы проверки правильности формирования и отражения в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах предприятия [6; 7].

С целью проверки достоверности, отраженной в учете на счетах информации о доходах, расходах и финансовых результатах, аудитор должен изучить: элементы учетной политики субъекта хозяйствования по вопросам доходов и финансовых результатов; достоверность операций по учету доходов и финансовых результатов; записи в первичных документах, регистрах учета и отчетности за доходами и финансовыми результатами; информацию о доходах и финансовых результатах, которая нашла отражение в предыдущих проверках. Аудиторскую проверку формирования финансовых результатов целесообразно осуществлять в соответствии к порядку, который представлен схематично на рис. 1.



Рис. 1. Порядок проведения аудита финансовых результатов.

Аудиторская проверка формирования финансовых результатов может проводиться как тематическая, так и в составе комплексной проверки. Прежде всего, перед проведением аудита формирования финансового результата следует всесторонне изучить финансово-хозяйственную деятельность предприятия, которая определяет порядок формирования финансовых результатов [4].

Начальный этап предусматривает изучение методики учета финансовых результатов по каж-

дому виду деятельности предприятия. Выявленные отклонения дают возможность установить основные направления проверки, конкретизируя на каждом из них объект бухгалтерского учета.

Разработан рабочий документ, который составляется аудитором на начальном этапе. Аудит правильности формирования доходов, полученных в результате хозяйственной деятельности, направленный на подтверждение критериев достоверности и полноты. Нами идентифицированы объекты аудита доходов предприятия (рис. 2).



Рис. 2. Объект аудита формирования доходов предприятия.

Аудит операций по учету затрат деятельности рекомендуем проводить в такой последовательности:

- 1) проверка соблюдения условий затрат деятельности, которые определены в П(С)БУ 16 «Затраты»;
- 2) проверка правильности формирования величины себестоимости продукции (товаров, работ, услуг);
- 3) проверка полноты и достоверности отображения общих затрат деятельности в бухгалтерском учете как предусловия формирования финансовых результатов.

Задачи аудита дали возможность выделить следующие объекты аудита затрат деятельности (рис. 3).

С целью выполнения программы аудита сотрудниками аудиторской фирмы систематизируется информация, результаты изучения которой необходимо документировать в рабочих документах произвольной формы. Одним из них мо-

жет быть предложен тест. Ответ формируется на основании источников информации, указанных в программе. Правильный ответ отмечается в тесте условным знаком. В примечаниях фиксируется ссылка на документ. Если используется документ, составленный аудитором при аудите других разделов, довольно указать его шифр. Если документ формируется впервые, он прибавляется к самому тесту [6].

На первом этапе проверки аудитор рассматривает операции по получению дохода, проверяет их соответствие нормам П(С)БУ 15 «Доход». Для проверки фактического дохода (выручки) от реализации продукции аудитор изучает следующие первичные документы: ведомости выпуска готовой продукции со склада, банковские выписки о движении денежных средств на счетах, приходные кассовые ордера при поступлении наличности в кассу предприятия, при оплате счетов за отгруженную продукцию, отпускные на вывоз готовой продукции с территории предприятия.

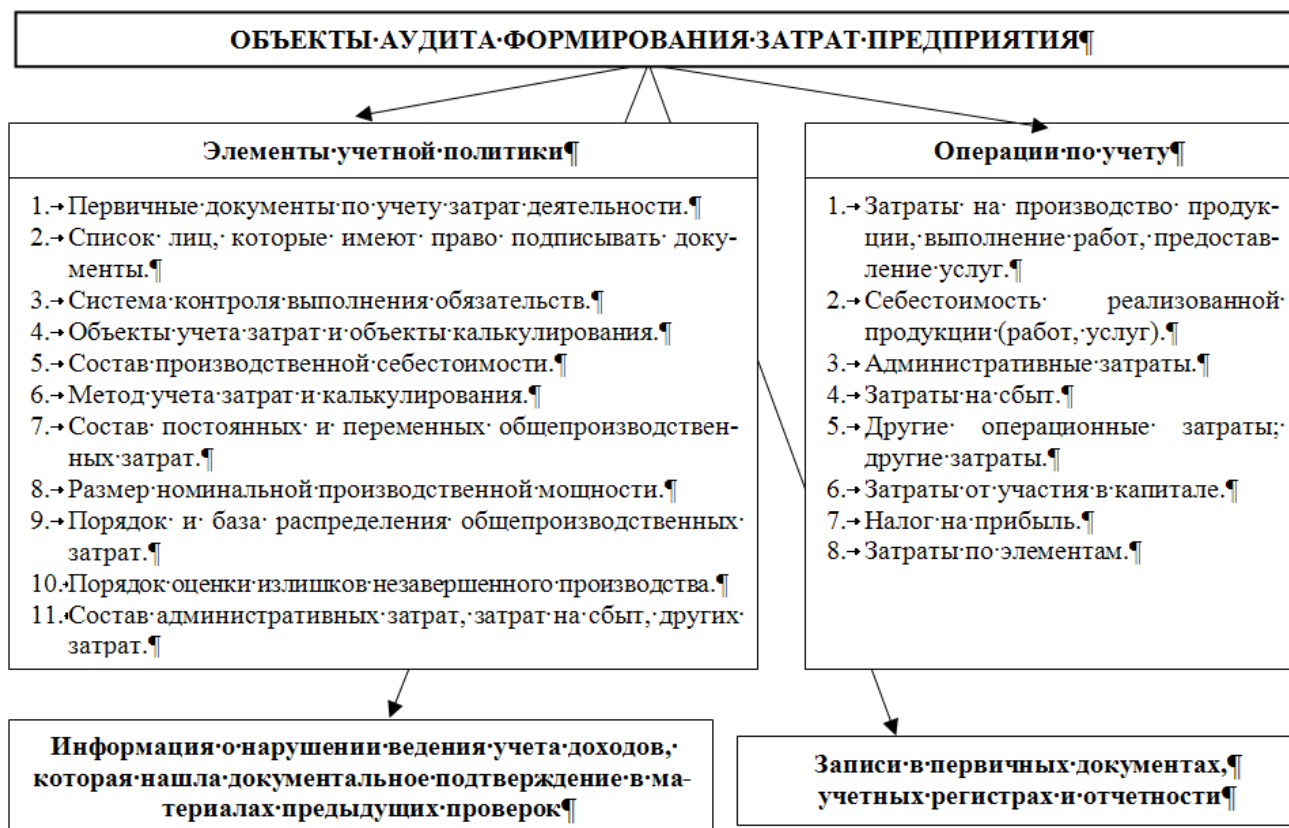


Рис. 3. Объекты аудита затрат деятельности предприятия.

В налоговом законодательстве налогооблагаемый доход определяется следующим образом:

$$\text{НОД} = \text{Доходы} - \text{Себестоимость} - \text{Прочие расходы.}$$

Таким образом, наблюдается разница между доходами в бухгалтерском и налоговом учете, то есть, аудитор должен отдельно пересмотреть доходы между бухгалтерскими и налоговыми доходами и расходами.

Кроме того, при исследовании доходов, расходов и финансовых результатов аудитор должен обратить внимание на то, что на предприятиях малого бизнеса, работающих на едином налоге, используется кассовый метод и на то, что они все относятся группе 4, плательщиков единого налога.

На основе этих документов аудитор сверяет данные, отраженные в форме № 2-м «Отчет о финансовых результатах» (строка 010), с данными Главной книги по счету 70 «Доход от реализации товаров, работ и услуг». Общая сумма отклонений составляет сумму налога на добавленную стоимость, которая отражена в форме № 2-м в строке 015 «Налог на добавленную стоимость», а также данные налоговой декларации о прибыли и налоговой декларации по НДС, однако если предприятие не является плательщиком НДС, а уплачивает единый налог, то данная строка не заполняется, он отражается в строке 140 – формы 2-м «Отчет о финансовых результатах».

Кроме бухгалтерского учета, аудитору необходимо проверить и налоговый учет на предприятии. Заметим, что в соответствии с налоговым законодательством Украины малые предприятия имеют право самостоятельно выбрать и форму учета (общую систему или единый налог) и План счетов бухгалтерского учета активов и обязательств. Предприятия могут использовать и общий (большой) план счетов или упрощенный план счетов для предприятий малого бизнеса. Единоналожники составляют Налоговую декларацию плательщика единого налога – юридического лица, утвержденную Министерством финансов Украины от 21.12. 2011 г. № 1688. Если субъект предпринимательской деятельности работает на общей системе налогообложения, то он составляет Налоговую декларацию по НДС (сокращенная) и Налоговую декларацию по налогу на прибыль (с приложениями).

После проверки отчетных данных и данных, отраженных в учетных регистрах, аудитор проверяет правильность и законность оформления операций по отгрузке готовой продукции в первичных документах. Для этого он сопоставляет даты расходной накладной со склада, транспортной накладной, налоговой накладной и отпускной на вывоз продукции. Аудитор также рассматривает вопрос о том, что определенный предприятием доход от реализации продукции не был скорректирован на величину связанной с

ними сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности, а сумма такой задолженности признана расходами и отнесена в дебет счета 944 «Сомнительные и безнадежные долги» с кредита счета 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Немаловажное внимание уделяется проверке возраста и уценки реализованной продукции, а также предоставленных предприятием скидок. Для отражения в бухгалтерском учете возврата продукции и других сумм, которые подлежат вычету из дохода, предусмотрен субсчет 704, а дебетовый оборот по этому субсчету отражается в статье «Прочие вычеты из дохода» (строка 030) в форме № 2 «Отчет о финансовых результатах». Таким образом, сопоставление чистых доходов от реализации и себестоимости реализованной продукции дает возможность определить финансовый результат, правильность расчета которого аудитор проверяет по данным формы № 2 – «Отчет о финансовых результатах».

Проводя аудиторскую проверку финансовых результатов, особое внимание уделяется правильности и своевременности уплаты сумм налога на добавленную стоимость. Аудитор анализирует правильность определения дат возникновения налогового обязательства и налогового кредита по НДС, правильность суммы налога и своевременность уплаты. Рассматривая доход, полученный от предоставления услуг, следует отметить, что аудитор определяет достоверность признания дохода. Что же касается операционных доходов, не связанных с реализацией продукции, то в данном случае аудитор проверяет первичную, учетную и отчетную документацию, касающуюся доходов от реализации оборотных активов; доходов от реализации иностранной валюты; доходов от операционных курсовых разниц; полученных экономических санкций; доходов от списания кредиторской задолженности. Для проверки операционных расходов аудитор изучает данные, отраженные на счетах 92 «Административные расходы» и 94 «Прочие операционные расходы». После рассмотрения соответствующих первичных документов, регистров по учету операционных расходов, аудитор проверяет правильность их отражения в главной книге и форме № 2 «Отчет о финансовых результатах», а именно: административные расходы – строка 070, расходы на сбыт – строка 080, прочие операционные расходы – строка 090. Для проверки доходов и расходов от прочей деятельности аудитор рассматривает счета 74 «Прочие доходы» и счета 97 «Прочие расходы». Аудитор также проверяет доходы и расходы предприятия, которые возникли вследствие чрезвычайных событий либо были результатом операций и событий, отличающихся от обычной деятельности,

если таковые имели место на предприятии в данном отчетном периоде. Особое внимание во время проведения аудиторской проверки направлено на расчеты предприятия по налогу на прибыль. Основы формирования в бухгалтерском учете информации об активах и обязательствах по налогу на прибыль и ее раскрытие в финансовой отчетности регламентируются П(С)БУ 17 «Налог на прибыль». В связи с тем, что прибыль, которая является объектом налогообложения, отличается от прибыли, определенной по данным бухгалтерского учета, при расчете налога на прибыль возникает временная разница в сумме налога на прибыль, поэтому аудитор проверяет правильность отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности именно временной разницы с помощью счетов 17 «Отсроченные налоговые активы» (строка 060 формы № 1 «Баланс» и 54 «Отсроченные налоговые обязательства» строка 460 формы № 1 «Баланс»). В процессе аудита аудитор проверяет полноту списания всех расходов на счет 79 «Финансовые результаты». Что же касается нераспределенной прибыли, то рассматриваются направления ее использования: увеличение уставного капитала, создание резервного капитала, выплаты участникам или исправление ошибок.

Выводы. Существование значительного количества проблем аудита финансовых результатов обуславливает необходимость повышения внимания к уровню его качества, и разработки новых комплексных подходов к их решению, как на общегосударственном, так и на локальном уровне (на уровне каждого предприятия). Правильно проведенный аудит финансовых результатов позволит выявить проблемные аспекты и на их основе разработать мероприятия по повышению показателей финансовых результатов деятельности предприятия.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nibu.factor.ua/info/Zak_basa/Z334/.
2. Закон Украины «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T312500.html.
3. Налоговый Кодекс Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nibu.factor.ua/info/NKU_rozd/.
4. ПСБУ 17 «Налог на прибыль» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu17/>.
5. ПСБУ 15 «Доходы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu15/>.

6. ПСБУ 16 «Расходы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu16/>.
7. Методичні аспекти аудиту доходів і витрат транспортного підприємства [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/16_6/247_Kroczuk_16_6.pdf.
8. Экономическая сущность прибыли [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.finance0.ru/?id=173>.