

## РЕФЕРАТ

Курсовая работа: 38 с., 8 табл., 26 источника, 10 прил.

ПРИБЫЛЬ, УБЫТОК, ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ,  
НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ, ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОД, УЧЕТ, АУДИТ

**Объект исследования** – финансовые результаты ЗАО «ПромСегмент».

**Предмет исследования** – порядок организации аудита финансовых результатов ЗАО «ПромСегмент».

**Цель курсовой работы:** провести проверку финансовых результатов и нераспределенной прибыли ЗАО «ПромСегмент» и определить направления ее совершенствования.

**Методы исследования:** формальная проверка, арифметическая проверка, логическая проверка, нормативно-правовая проверка, экономическая проверка, проверка документов по данным корреспондирующих счетов.

**Исследования и разработки:** в процессе работы проводился теоретико-методологический анализ по теме аудита финансовых результатов, дана оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации, проведена проверка организации аналитического и синтетического учета финансовых результатов.

**Область возможного фактического применения:** предложенные мероприятия с некоторой конкретизацией могут быть использованы в работе экономических служб белорусских предприятий.

Автор работы подтверждает, что приведенный в ней расчетно-аналитический материал правильно и объективно отражает состояние исследуемого процесса, а все заимствованные из литературных и других источников теоретические, методологические и методические концепции и положения сопровождаются ссылками на их авторов.

---

(подпись студента)

## СОДЕРЖАНИЕ

<a href="#">Введение</a>	4
<a href="#">1 Роль и значение аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли</a>	6
<a href="#">1.1 Задачи и источники аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли</a>	6
<a href="#">1.2 Составление плана и стратегии аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли</a>	8
<a href="#">1.3 Обзор нормативных документов и экономической литературы по теме исследования</a>	13
<a href="#">2 Аудит организации учета формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли</a>	18
<a href="#">2.1 Аудит финансовых результатов от реализации</a>	18
<a href="#">2.2 Аудит финансовых результатов от прочих доходов и расходов</a>	21
<a href="#">2.3 Аудит нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)</a>	24
<a href="#">3 Заключительный этап аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли</a>	27
<a href="#">3.1 Составление аудиторского заключения формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли</a>	27
<a href="#">3.2 Совершенствование аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли</a>	29
<a href="#">Заключение</a>	32
<a href="#">Список использованных источников</a>	35
<a href="#">Приложение А Отчет о прибылях и убытках за 2019 г.</a>	39
<a href="#">Приложение Б Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2019 г.</a>	41
<a href="#">Приложение В Стратегия аудита</a>	43
<a href="#">Приложение Г Общий план аудита</a>	44
<a href="#">Приложение Д Рабочий план счетов</a>	45
<a href="#">Приложение Е Анализ счета 90 за 2019 г.</a>	51
<a href="#">Приложение Ж Анализ счета 91 за декабрь 2019 г.</a>	54
<a href="#">Приложение И Анализ счета 99 за 2019 г.</a>	56
<a href="#">Приложение К Анализ счета 84 за 2019 г.</a>	57
<a href="#">Приложение К Аудиторское заключение</a>	58
<a href="#">Приложение Л Отчет о проведении аудита</a>	59

## ВВЕДЕНИЕ

Показатели финансовых результатов характеризуют абсолютную эффективность управления предприятием во всех сферах его деятельности: производственной, сбытовой, снабженческой, финансовой и инвестиционной. Они формируют основу для экономического развития компании и укрепления ее финансовых связей со всеми участниками предпринимательской деятельности.

Прибыль предоставляет организации возможности для самофинансирования, удовлетворения материальных и социальных потребностей собственника капитала и работников. Прибыль также является основным источником доходов бюджета и погашения долговых обязательств организации перед банками, другими кредиторами и инвесторами. Таким образом, показатели прибыли являются важнейшими в системе оценки эффективности деятельности организации, степени ее надежности и финансового благополучия.

Прибыль – это конечный финансовый результат деятельности организации. Компания может предоставить больше услуг, но если они будут проданы по цене, которая не дает прибыли, компания окажется в сложном финансовом положении. Прибыль-это показатель, наиболее полно отражающий эффективность, объем и качество выполняемых работ и услуг, а также уровень затрат. Поэтому одной из важнейших составляющих аудита предприятия является проверка финансовых результатов его деятельности.

Когда выручка превышает затраты, то финансовый результат указывает на прибыль. При равенстве выручки и затрат можно только компенсировать затраты – прибыли нет, а значит, нет и основы для развития хозяйствующего субъекта. Когда затраты превышают выручку, хозяйствующий субъект получает убытки – это область критического риска, которая ставит хозяйствующий субъект в критическое финансовое положение, не исключающее банкротства.

Размер отчислений в фонды экономического стимулирования, премий и выплат в бюджет существенно зависит от правильности отражения показателей прибыли в бухгалтерском учете и отчетности. Поэтому одной из основных задач аудита финансовых результатов является проверка достоверности бухгалтерских и отчетных данных о размере и структуре прибыли (убытка). Не менее важной задачей аудита является выявление влияния различных факторов на формирование прибыли, выделение влияния факторов, зависящих и не зависящих от функционирования предприятия. Четкое разграничение между ними является необходимым условием объективной оценки выполнения плана прибыли и установления оптимальных пропорций ее использования.

Актуальность выбранной темы курсовой работы заключается в том, что наличие достоверной информации о финансовых результатах деятельности предприятия позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценить и спрогнозировать последствия принятия экономических решений. Для эффективной деятельности хозяйствующих

субъектов в рыночных условиях необходима полная информация, позволяющая правильно ориентироваться в выборе различных видов решений. В создании такой информации значительную роль играет бухгалтерский учет, благодаря которому экономическая информация отражается и обобщается для выявления социальных процессов во всей их сложности и конкретности. Такая информация необходима не только для внутреннего, но и для внешнего использования.

Цель курсовой работы – провести проверку финансовых результатов и нераспределенной прибыли ЗАО «ПромСегмент» и определить направления ее совершенствования.

Для достижения поставленной цели были определены следующие задачи:

- исследовать роль и значение аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли;
- рассмотреть организацию и методику аудита организации учета формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли;
- изучить заключительный этап аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли.

Объект исследования – финансовые результаты ЗАО «ПромСегмент».

Предмет исследования – порядок организации аудита финансовых результатов в ЗАО «ПромСегмент».

Исследование проводится путем выборочного изучения документов организации за 2019 г.

Теоретической и методологической основой в курсовой работе выступили положения, представленные в учебной и аналитической литературе таких авторов как Дробышевский, Н.П. Левданская, Н.Е. Лемеш, В.Н. Харламова О.И. и др. Также использовалась нормативно-правовая база (Законы, Указы, Постановления), действующие в рамках Республики Беларусь. В качестве информационной базы использовались материалы изучаемого предприятия.

# **1 Роль и значение аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли**

## **1.1 Задачи и источники аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли**

Формирование информации о финансовых результатах организации для принятия эффективных управленческих решений является одной из задач бухгалтерского учета, которая в условиях рыночных отношений приобретает первостепенное значение, в то время как вопрос определения финансового результата предприятия является одним из фундаментальных и наиболее сложных вопросов, стоящих перед бухгалтерским учетом. С развитием рыночных отношений, когда к процессу формирования финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов стали предъявляться новые требования со стороны внешних пользователей, возникла проблема повышения прозрачности финансовой отчетности.

Процесс формирования и использования финансовых результатов связан с выявлением конечного финансового результата хозяйственной деятельности организации. Конечный финансовый результат складывается из прибыли (убытка) от реализации продукции, работ, услуг и доходов за вычетом расходов, полученных по различным операциям хозяйственной деятельности. Конечный финансовый результат учитывается в течение года по методу начисления.

Полученная прибыль используется для уплаты налога, прибыли и других обязательных платежей. Оставшаяся неиспользованная прибыль перечисляется на специальный счет для учета ее движения в следующем году.

Задачами проверки учета процесса формирования и использования финансовых результатов являются:

- своевременное отражение в бухгалтерском учете полученных доходов и понесенных расходов;
- правильный расчет финансового результата хозяйственной деятельности организации;
- своевременное исчисление и перечисление налога на прибыль и других обязательных платежей;
- правильный расчет неиспользованной прибыли (не покрытого убытка отчетного года).

Различные аспекты производственной, сбытовой, снабженческой и финансовой деятельности предприятия получают законодательную денежную оценку в системе показателей финансовых результатов. Которые характеризуют абсолютную эффективность управления, основными из них являются показатели прибыли, которая в условиях рыночных отношений составляет основу экономического развития предприятия.

Рост прибыли создает финансовую базу для самофинансирования расширенного производства, решения социальных и материальных проблем трудового коллектива, а прибыль также служит важным источником доходов бюджета.

Таким образом, и само предприятие, и государство заинтересованы в увеличении размера прибыли.

Финансовый результат деятельности общества выражается в изменении величины собственного капитала за отчетный период. Способность предприятия обеспечить устойчивый рост собственного капитала может быть оценена системой показателей финансовых результатов.

Проверка правильности отражения финансовых результатов позволяет представить детальную картину финансово-хозяйственной деятельности: уровень выполнения планов, правильность отражения налоговой базы, достоверность определения финансового результата и др.

Основными задачами аудита финансового результата являются:

- проверка правильности оформления документации операции по реализации продукции, работ, услуг;
- проверка правильности оформления документации сделки по инвестиционно-финансовой деятельности;
- проверка правильности, полноты и своевременности записей в регистрах синтетического и аналитического учета;
- проверка достоверности и корреляции показателей бухгалтерского учета и статистической отчетности;
- проверка правильности и своевременности расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость, налогам и отчислениям, основой расчета которых является выручка от реализации продукции.

Источниками информации при расчетном учете финансовых результатов в транспортных организациях являются: учетная политика, договорная документация, различные первичные документы, акты приемки, акты о списании материалов, накладные, банковские выписки, с приложением первичных документов, данные аналитического и синтетического учета, отраженные в регистрах бухгалтерского учета счетов 90, 91, 99.

Используемых форм бухгалтерского учета:

- бухгалтерский баланс, отражающий нераспределенную прибыль или непокрытые убытки отчетного и предыдущих периодов;
- отчет о прибылях и убытках, подготовленный за год и за внутригодовые периоды. Это основной источник информации о формировании и использовании прибыли. В нем показаны статьи, формирующие финансовый результат от всех видов деятельности.

При проведении аудита хозяйственных операций по формированию финансовых результатов следует учитывать, что конечный финансовый результат (прибыль или убыток) определяется как сумма финансового результата от вида деятельности, прочих доходов за вычетом расходов по этим операциям, поэтому каждый источник формирования прибыли (убытка) проверяется отдельно.

Также для рациональной организации информационного процесса аудита необходимо обеспечить взаимодействие с другими информационными подсистемами и системами организации-заказчика, а разработчик методики аудита должен учитывать необходимость ее формализации с учетом требований современных информационных технологий.

Таким образом, результаты проверки правильности определения прибыли от реализации во многом зависят от качества контрольных процедур на предыдущих этапах контроля, в частности на этапах контроля затрат на реализацию продукции, работ, услуг, основных средств и иного имущества, контроля расчетных операций. Правильный расчет выручки от реализации и себестоимости реализации продукции, работ, услуг, доходов и расходов, связанных с реализацией иного имущества, объективно определяет точный расчет финансового результата по этим операциям.

## **1.2 Составление плана и стратегии аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли**

Процесс планирования начинается с подготовительной работы по аудиторскому заданию. До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторская организация должна:

- убедиться в том, что сохраняет независимость по отношению к аудируемому лицу и (или) заказчику аудита и способна принять аудиторское задание;
- обсудить с заказчиком объект и цель аудита, а также этапы его проведения;
- получить с согласия аудируемого лица информацию, которая необходима для понимания его финансовой и хозяйственной деятельности и оказывает влияние на данные его бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценить возможность проведения аудита у данного аудируемого лица и по результатам такой оценки принять решение о его проведении либо обоснованно отказаться [25, с. 48].

Такое ознакомление ввиду своей краткости иногда оказывается слишком поверхностным и не всегда достигает цели. Для более тщательного обследования клиенту может быть предложено, заполнить преддоговорный тест-запрос, который включает в себя сведения о руководстве, организационно правовой форме и форме собственности, видах деятельности, периоде времени, подлежащего проверке и других сведений. Заполнение такого теста делает бухгалтер организации, а аудитор сможет получить необходимую на данном этапе информацию, что упростит проведение проверки, сократит ее сроки и поможет избежать необоснованного определения стоимости услуг.

При ознакомлении с ЗАО «ПромСегмент» было установлено, что бухгалтерский учет ведется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером. Бухгалтерский и налоговый учет ведется с применением автоматизированной формы учета на базе программы 1С. Ведение бухгалтерского учета

осуществляется на основании рабочего плана счетов, который прилагается к Положению об учетной политике.

Налоговый учет ведется с применением регистров налогового учета, разрабатываемых каждой организацией самостоятельно.

Аудиторский риск – это риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения.

Формула аудиторского риска:

$$P_a = P_{nm} * P_k * P_n \quad (1.1)$$

где  $P_{nm}$  – неотъемлемый риск;  
 $P_k$  – риск средств контроля;  
 $P_n$  – риск необнаружения.

Неотъемлемый риск – подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Данные для расчета неотъемлемого риска представлены в таблицы 1.1.

**Таблица 1.1 – Данные для расчета неотъемлемого риска ЗАО «ПромСегмент»**

Показатель	Баллы (0-10)
1	2
Наличие специалистов, закрепленных за объектом учета	8
Квалификация	8
Опыт работы	7
Обеспеченность специальной литературой	8
Независимость при применении установленных правил учета	7
Наличие методической поддержки	3
Постановка системы документооборота	5
Объем обрабатываемой информации	6
Обеспеченность средствами автоматизации с учетом их качества	7
Итого	59

Примечание – Источник: собственная разработка.

В ЗАО «ПромСегмент» вероятность неотъемлемого риска составила  $(1 - 59/90) = 0,34$ , т.е. 34%.

Риск средств контроля – риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или групп



однотипных операций и быть существенным, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Для оценки риска средств контроля заполним таблицу 1.2.

**Таблица 1.2 – Данные для расчета риска средств контроля в ЗАО «ПромСегмент»**

Показатель	Баллы (0-10)
Наличие специализированной службы или отдельных специалистов по учету	10
Объем информации перепроверяемой по объекту учета	10
Квалификация	8
Обеспеченность нормативной базой	8
Независимость ревизионной службы	0
<b>ИТОГО</b>	<b>36</b>

Примечание – Источник: собственная разработка.

В ЗАО «ПромСегмент» вероятность риска средств контроля составила  $(1 - 36/50) = 0,28$ , т.е. 28 %.

Риск необнаружения – риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций.

Для оценки риска необнаружения заполним таблицу 1.3.

**Таблица 1.3 – Данные для расчета риска необнаружения в ЗАО «ПромСегмент»**

Показатель	Баллы (0-10)
Наличие отдельного специалиста, исследующего объекты учета, связанные с показателями существенности	8
Наличие системы контроля в ходе проверки за работой рядовых сотрудников и руководителя проверки	9
Квалификация специалистов	9
Наличие у специалистов, ответственных за объект учета, технических исполнителей	8
Объем выборки	7
Наличие опыта работы по одной и той же фирме в течение ряда проверок	0
Обеспеченность проверяющих нормативной базой	9
Наличие непосредственного контакта с бухгалтерской службой	10
Осуществление фактических действий (осмотр, инвентаризация)	9
Опыт работы специалистов на фирмах аналогичного профиля	8
<b>Итого</b>	<b>77</b>

Примечание – Источник: собственная разработка.

В ЗАО «ПромСегмент» вероятность риска необнаружения составила  $(1 - 77/100) = 0,23$ , т.е. 23 %.

Аудиторский риск составит:

$0.34*0.28*0.23=0.022$  или 2,2%. Отметим, что приемлемый аудиторский риск составляет 5%.

Существенность в аудите оценивают на стадии планирования, для того чтобы обеспечить необходимую эффективность аудиторской проверки.

Уровень существенности – это предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе делать правильные выводы и принимать экономически обоснованные решения.

Уровень существенности исчисляется на основании показателей отчета о прибылях и убытках (приложение А) и бухгалтерского баланса (приложение Б), приведенных в таблице 1.4.

**Таблица 1.4 – Показатели для исчисления уровня существенности ЗАО «ПромСегмент»**

Базовый показатель	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля от базового показателя, %	Сумма уровня существенности, руб. (гр.2хгр.3/100)
Прибыль (убыток) до налогообложения	103	5	5,15
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг	459	2	9,18
Валюта баланса	179	2	3,58
Собственный капитал	51	10	5,1
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	283	2	5,66

Примечание – Источник: собственная разработка.

Финансовые показатели по итогам года отражаются в первом столбце; их значения – во втором столбце в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность; процентные доли от этих показателей – в третьем столбце и результат заносится в четвертый столбец.

Единый уровень существенности аудитор определит следующим образом:

Рассчитываем среднюю величину графы 4:

$$(5,15+9,18+3,58+5,1+5,66)/5=5,73 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, величина 5,73 руб. является единым суммарным показателем уровня существенности.

После того как аудитор провел преддоговорное обследование организации и договор на оказание аудиторских услуг был подписан, можно приступить к планированию аудита.

После заключения договора оказания аудиторских услуг на основе результатов предварительного планирования разрабатывается общая стратегия аудита, определяющая его объем, сроки проведения и направления работы. В общей стратегии аудита обязательно нужно отразить следующие положения:

- установление характеристик аудиторского задания, влияющих на его объем (вид аудита, структура аудируемого лица, требования законодательства к осуществляемым данным лицом видам деятельности и т.д.);
- определение итоговых и промежуточных документов по результатам аудита и сроков их предоставления;
- установление предварительного уровня существенности;
- отражение выявленных на этапе предварительного планирования вопросов, наиболее подверженных риску существенных искажений;
- предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица (приложение В).

Необходимо разработать общий план аудита с описанием предполагаемого объема и характера проведения аудиторских процедур (приложение Г). Общий план аудита должен быть достаточно детальным, его форма и содержание могут меняться в ходе осуществления аудиторской проверки в зависимости от объема работ, выполняемых аудируемым лицом, сложности аудита, специфической методологии и технических приемов, используемых аудитором.

Необходимым условием успешного выполнения планируемых аудиторских работ является наличие программы аудита. Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита.

Таким образом, еще на стадии планирования общего аудита по итогам выполненной процедуры оценки эффективности средств внутреннего контроля аудитор делает вывод о степени доверия к системе внутреннего контроля организации и вероятности наличия существенных ошибок и искажений в проверяемой финансовой отчетности. С помощью аналитических процедур аудиторская организация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аудиторской организацией аналитических процедур могут варьировать в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Составляя общий план и стратегию аудита, аудиторская организация должна учитывать степень автоматизации обработки учетной информации, что позволит ей более точно определить объем и характер аудиторских процедур. Результаты проводимых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и стратегии аудита следует детально документировать, так как они являются основанием для планирования аудита и могут использоваться в ходе всего процесса аудита.

### **1.3 Обзор нормативных документов и экономической литературы по теме исследования**

Нормативное обеспечение проверки операций по формированию и учету финансовых результатов включает следующий перечень нормативно-правовых актов.

Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (в ред. от 23.07.2018 г.). Данный закон обязывает всех хозяйствующих субъектов обеспечить формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах. Факт совершения хозяйственных операций должен подтверждаться первичным учетным документом, имеющим юридическую силу, который составляется ответственным исполнителем совместно с другими участниками операции. Первичные учетные документы должны приниматься к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации [7].

Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (в ред. от 01.01.2019 г.) «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» устанавливает единые подходы к его применению и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета [16].

Согласно названной инструкции для отражения операций по учету и формированию финансового результата предназначен раздел VIII Типового плана счетов «Финансовые результаты». Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

Доходы в зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности организации подразделяются на:

- 1) доходы по текущей деятельности;
- 2) прочие доходы;

Расходы организации подразделяются на:

- 1) расходы по текущей деятельности;
- 2) прочие расходы;

3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (в ред. от 01.01.2019 г.) «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» утверждена инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов [17].

Инструкция определяет порядок формирования в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах в организациях (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, страховых организаций, бюджетных организаций).

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности;
- иные доходы и расходы.

Кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 № 71-З (ред. от 01.01.2019) «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть)». При налогообложении внереализационные доходы (расходы) могут признаваться и по факту их получения (уплаты), поэтому момент отражения для целей бухгалтерского и налогового учета по указанным доходам может приходиться на разные отчетные периоды.

При этом в налоговом учете внереализационные доходы условно можно разделить на те, по которым п. 3 ст. 128 НК определена дата их признания в налоговом учете, и те, дата отражения которых определяется в учетной политике организации либо по факту начисления таких доходов либо по факту их получения.

В случае расхождения периодов признания доходов и расходов в налоговом учете необходимо произвести расчетные корректировки к данным бухгалтерского учета, а в бухгалтерском учете необходимо отразить отложенный налоговый актив либо отложенное налоговое обязательство. Поэтому размер валовой прибыли, отраженной в бухгалтерском учете, может существенно отличаться от прибыли, подлежащей обложению налогом на прибыль, в зависимости от того, какие хозяйственные операции были совершены в отчетном периоде [10].

В настоящее время основным нормативным документом, регулирующим порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов и обязательств, является Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 № 113. Данной Инструкцией определен порядок отражения в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, которые возникают в том случае, если в деятельности предприятия имеют место вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы [18].

Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», внесении дополнения и изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября

2011 г. № 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь» [15].

Данная Инструкция устанавливает порядок составления индивидуальной бухгалтерской отчетности, в том числе требования к ее содержанию, для организаций (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, страховых организаций, бюджетных организаций).

Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета» [14].

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности определяет правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов при изменениях учетной политики, изменениях в учетных оценках, исправлении ошибок и раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности организаций.

Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510 (ред. от 13.02.2017) «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (вместе с «Положением о порядке организации и проведения проверок», «Положением о порядке проведения мониторинга») установлено, что проверки организаций, их обособленных подразделений, имеющих учетный номер плательщика, представительств иностранных организаций, индивидуальных предпринимателей, нотариусов, а также лиц, осуществляющих адвокатскую деятельность индивидуально, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агроэкотуризма, временных (антикризисных) управляющих, не являющихся юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями, вправе проводить только государственные органы (их структурные подразделения с правами юридического лица, территориальные органы, подчиненные организации) и иные организации, уполномоченные законодательными актами или нормативными правовыми актами Правительства Республики Беларусь на осуществление контроля (надзора) за деятельностью проверяемых субъектов и включенные в перечень контролирующих (надзорных) органов с указанием сфер контрольной (надзорной) деятельности, утверждаемый настоящим Указом.

Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-3 (ред. от 10.07.2015, с изм. от 28.07.2019) «Об аудиторской деятельности» определяет правовые основы осуществления аудиторской деятельности на территории Республики Беларусь, а также регулирует отношения, возникающие в процессе осуществления такой деятельности.

Основными принципами аудиторской деятельности являются независимость, конфиденциальность, профессиональная компетентность, профессиональное поведение.

Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 04.08.2000 г. № 81 (ред. от 12.12.2019 г.) «Об утверждении нормативных правовых актов» (вместе с «Национальными правилами аудиторской деятельности «Планирование аудита», «Национальными правилами аудиторской деятельности «Документирование аудита»). Правила устанавливают единые требования к действиям аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, по планированию аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также документальному оформлению общей стратегии и плана аудита [19].

Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2001 г. № 24 (ред. от 11.12.2017 г.) «Об утверждении нормативного правового акта» (вместе с «Национальными правилами аудиторской деятельности «Существенность в аудите»). Правила определяют единые требования к действиям аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, в части применения концепции существенности при планировании и проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица [20].

Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 23.01.2002 г. № 8 (ред. от 18.10.2019 г.) «Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности» (вместе с «Национальными правилами аудиторской деятельности «Внутренний контроль качества работы аудиторов», «Национальными правилами аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию»). Правила устанавливают единые требования к внутренним правилам аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора, осуществляющего деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, в соответствии с которыми аудиторской организацией осуществляется внутренний контроль качества работы аудиторов при оказании аудиторских услуг [21].

Проблемами учета и аудита формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли занимался ряд ученых экономистов, в том числе Дмитриева И.М., Воронина, Л.И., Дробышевский, Н.П. Харламова О.И., Хмельницкий, В.А. и др.

Дмитриева И.М. пишет: «Финансовый результат представляет собой разницу от сравнения сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации, а расходов над доходами – уменьшение имущества – убыток. Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению капитала организации» [4, с. 259].

Воронина Л.И. считает, что: «Прибыль предприятия представляет собой синтезирующий итог его производственно-хозяйственной деятельности, на величине которого отражаются как количественные, так и качественные показатели работы предприятия. Величина прибыли зависит от роста объема производства и реализации продукции, от снижения себестоимости и улучшения качества продукции. Она связана так же с ростом

производительности труда, экономии сырья и материалов, совершенствованием системы управления и организации производства» [3, с.95].

По мнению Харламовой О.И., доходы и прибыль являются важнейшими объектами бухгалтерского учета на предприятии. Они входят в перечень отчетных показателей, контролируемых со стороны государственных органов и вышестоящих организаций. Поэтому организация бухгалтерского учета доходов, расходов и прибыли на предприятии и по отдельным его подразделениям является ключевым моментом учетной политики [25, с. 105].

По мнению Лемеш В.Н. аудит – это наука о совокупности и развитии трехсторонних отношений, возникающих между субъектами информационного обмена, по обеспечению объективного и полного формирования информации об имущественном и финансовом состоянии аудируемого лица, результаты деятельности которого используются в процессе принятия управленческих решений пользователями такой информации [12, с. 22].

Суглобов А.Е. считает, что целью аудита учета финансовых результатов является выражение мнения о достоверности отражения в учете доходов и расходов по обычной деятельности; прочих доходов и расходов; доходов и расходов, учитываемых непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки», а также показателей учета формирования и использования (покрытия) нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) [24, с. 339].

Савин А.А отмечает, что при проведении проверки хозяйственных операций по формированию финансовых результатов следует учитывать, что конечный финансовый результат (прибыль или убыток) определяется как сумма финансового результата от вида деятельности, прочих доходов, за вычетом расходов по этим операциям, поэтому проверке подвергается каждый в отдельности источник формирования прибыли (убытка) [23, с.108].

Рассмотрев финансовый результат, как объект финансового контроля можно сделать вывод, что финансовый результат – прибыль или убыток за отчетный период – важнейший показатель хозяйственной деятельности любого предприятия. Для организаций существенным является не общий финансовый результат их деятельности, а результат, характеризующийся показателями чистой прибыли и нераспределенной прибыли. В Республике Беларусь создана достаточная нормативная база, регулирующая порядок учета и проверки финансовых результатов. В целях более точного и достоверного учета, нормативные правовые акты, регулирующие учет финансовых результатов, постоянно изменяются и дополняются, что необходимо учитывать при учете формирования и распределения прибыли.



## **2 Аудит организации учета формирования финансовых результатов и нераспределенной прибыли**

### **2.1 Аудит финансовых результатов от реализации**

На начальном этапе аудита финансового результата от текущей деятельности было установлено, что согласно учетной политике ЗАО «ПромСегмент» выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав отражается на дату признания ее в бухгалтерском учете по моменту отгрузки (метод начисления), независимо от даты проведения расчетов.

Выручка от оказания услуг признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий (п. 18 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 N 102):

- сумма выручки может быть определена;
- имеется вероятность увеличения экономических выгод организации в результате хозяйственной операции;
- степень готовности или завершенность услуги на отчетную дату может быть определена;
- расходы, которые произведены при совершении хозяйственной операции, и расходы, необходимые для ее завершения, могут быть определены.

В ЗАО «ПромСегмент» счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней. На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются выручка от реализации продукции, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

В ЗАО «ПромСегмент» к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» открыты следующие субсчета:

- 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-5 «Управленческие расходы»;
- 90-6 «Расходы на реализацию»;
- 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;

90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;

90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;

90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» (приложение Д).

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

К прочим доходам по текущей деятельности относятся доходы от сдачи в аренду имущества.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

В состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности, учитываемых по счету 90.7 «Прочие доходы по реализации», 90.10 «Прочие расходы по реализации» включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;
- суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;
- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;
- доходы и расходы от уступки права требования;
- суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;
- суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- расходы обслуживающих производств и хозяйств;
- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;
- штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;

- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающие к получению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающие к уплате;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;
- прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

При выборочной проверке корреспонденции счетов по учету финансовых результатов от реализации за 2019 г. в ЗАО «ПромСегмент» (приложение Е) была составлена вспомогательная таблица 2.1.

**Таблица 2.1 – Информация об операциях, отраженных на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» за 2019 г. ЗАО «ПромСегмент»**

Наименование хозяйственной операции	По данным предприятия			По данным проверки			Откл.
	Дт	Кт	сумма, руб.	Дт	Кт	сумма, руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8
Отражено списание фактической себестоимости реализованных работ (услуг)	90	20	121573,73	90	20	121573,73	нет
Списаны расходы, связанные с управлением организацией	90	26	73143,59	90	26	73143,59	нет
Отражено списание фактической себестоимости реализованных товаров	90	41	161560,56	90	41	161560,56	нет
Списаны расходы на реализацию товаров за отчетный период	90	44	2509,05	90	44	2509,05	нет
Отражены доходы от покупки иностранной валюты в сумме разницы между курсом Национального банка Республики Беларусь и курсом покупки на момент покупки	57	90	2,20	57	90	2,20	нет
Отражена выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг	62	90	550130,34	62	90	550130,34	нет
Отражено начисление налогов и сборов, исчисляемых из доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством	90	68	91153,63	90	68	91153,63	нет

**Окончание таблицы 2.1**

1	2	3	4	5	6	7	8
Отражен убыток от текущей деятельности за отчетный период	99	90	5990,97	99	90	5990,97	нет
Отражена прибыль от текущей деятельности за отчетный период	90	99	106182,95	90	99	106182,95	нет

Примечание – Источник: собственная разработка.

При определении выручки методом начисления, выручка от реализации услуг отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При проверке регистров бухгалтерского учета ЗАО «ПромСегмент» отклонение не выявлено. Данные отраженные по счетам 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты», 62 «Расчеты с покупателями (заказчиками)», соответствуют данным отраженным на субсчетах счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таким образом, в ЗАО «ПромСегмент» доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг и прочие доходы по текущей деятельности. Учет реализации осуществляется по видам деятельности в рамках счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» по специальным субсчетам, на которых отражаются все доходы и расходы, связанные с осуществлением конкретного вида деятельности. Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг. При проверке достоверности формирования финансового результата от реализации продукции ЗАО «ПромСегмент» нарушений и отклонений не выявлено, операции по учету доходов и расходов по текущей деятельности отражены верно.

## 2.2 Аудит финансовых результатов от прочих доходов и расходов

В соответствии с учетной политикой ЗАО «ПромСегмент», инвестиционная деятельность – деятельность по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке. Финансовая деятельность – деятельность, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств.

Финансовый результат от прочих операций определяется как разница между доходами и расходами, возникающими в результате осуществления организацией следующих операций:

- продажа основных средств, ценных бумаг, прочего имущества, а также иностранной валюты;
- предоставление за плату во временное пользование активов организации;
- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;
- участие в уставных капиталах других организаций;
- нарушение условий хозяйственных договоров, причинение убытков;
- проведение операций в иностранной валюте;
- наличие кредиторской, депонентской, дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- наличие договоров займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, дарения;
- выявление в отчетном году доходов и расходов прошлых лет;
- формирование оценочных резервов и резервов в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- другие операции, отличные от операций по обычным видам деятельности.

При аудите финансовых результатов от прочих операций аудитор особое внимание должен уделить порядку признания прочих доходов и расходов в бухгалтерском учете организации. При проверке операций по доходам и расходам по инвестиционной и финансовой деятельности проверяющему необходимо выяснить обоснованность отражения в учете соответствующих доходов и расходов.

В ходе проверки было установлено, что в ЗАО «ПромСегмент» для обобщения в бухгалтерском учете информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности, предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;
- суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;
- суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов.

В состав доходов и расходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством);

- курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;

- прибыль (убыток) прошлых лет по финансовой деятельности, выявленная в отчетном периоде.

В ЗАО «ПромСегмент» к счету 91 «Прочие доходы и расходы» открыты субсчета:

91.01 «Прочие доходы»;

91.02 «Налог на добавленную стоимость»;

91.03 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прочих доходов»;

91.04 «Прочие расходы»;

91.09 «Сальдо операционных доходов и расходов».

При проверке счета 91 «Прочие доходы и расходы» ЗАО «ПромСегмент» за декабрь 2019 г. (приложение Ж), была составлена вспомогательная таблица 2.2.

**Таблица 2.2 – Проверка счета 91 «Прочие доходы и расходы» ЗАО «ПромСегмент» за декабрь 2019 г.**

Наименование хозяйственной операции	По данным предприятия			По данным проверки			Откл.
	Дт	Кт	сумма, руб.	Дт	Кт	сумма, руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8
Отражена стоимость материалов, выбывших при разборке, демонтаже основных средств	91	10	7,94	91	10	7,94	нет
Отражены курсовые разницы от переоценки денежных средств на валютном счете	52	91	158,89	52	91	158,89	нет
Отражена курсовая разница от переоценки дебиторской (кредиторской) задолженности поставщиков и подрядчиков	91	60	3558,12	91	60	3558,12	нет
Отражена курсовая разница от переоценки дебиторской (кредиторской) задолженности поставщиков и подрядчиков	60	91	9418,42	60	91	9418,42	нет
Отражена курсовая разница от переоценки дебиторской (кредиторской) задолженности покупателей и заказчиков	91	62	3402,35	91	62	3402,35	нет
Отражена курсовая разница от переоценки дебиторской (кредиторской) задолженности покупателей и заказчиков	62	91	400,00	62	91	400,00	нет
Начислена оплата труда работникам по операциям, связанным с	91	70	1730,00	91	70	1730,00	нет