Ташкентский Государственный экономический Университет

Национальная Ассоциация Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана

АУДИТ

Том 2

Ташкент – 2003

Под общей редакцией д.э.н. М. М. Тулаходжаевой, к.э.н. Т. И. Джураева и к.э.н. Ф. Г. Гулямовой

Авторы:

Б. Э. Арзикулов, К. Б. Ахмаджонов, Э. Ф. Гадоев, А. Кучаров, Ш. И. Илхомов, Х. Н. Мусаев, М. С. Тулаев У. Т. Файзиева, М. Х. Ходжаева

В этом учебном пособии комплексно и системно изложены основные теоретические и практические проблемы организации и проведения аудита, являющегося важным элементом независимого финансового контроля.

Рассмотрены общие принципы аудиторской деятельности, место аудита в системе контроля и взаимоотношения аудитора и клиента. Изложена методология проведения аудиторской проверки различных операций в сфере производственно-финансовой деятельности хозяйствующих субъектов. Приведены вопросники для проверки системы внутреннего контроля, примерные планы и программы аудита, тесты и учебные ситуации для проверки полученных знаний.

Учебное пособие предназначено для студентов, аспирантов и преподавателей экономических специальностей вузов, слушателей бизнес - школ, учащихся экономических лицеев и колледжей.

Она будет полезна руководителям хозяйствующих субъектов, финансовым менеджерам, специалистам экономических служб, бухгалтерам, аудиторам и претендентам на получение квалификационного сертификата аудитора – всем, кто стремится добиться успеха в условиях формирования рыночной экономики в Узбекистане.

435680

SamKI
KUTUBXONASI

ГЛАВА 16. АУДИТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И ДРУГИХ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

16.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И ДРУГИХ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Основная цель производственного цикла — превратить ресурсы (материалы, труд и накладные расходы) в конечный продукт. Целью же аудита в данном случае является проверка обоснованности формирования и правильности учета производственных расходов, от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной продукции (купленных товаров). Задачами аудита производственных расходов, расходов периода и расходов по финансовой деятельности являются:

- изучение состава и структуры производственных расходов, расходов периода и расходов по финансовой деятельности по данным первичных документов и учетных регистров;

- установление правильности отражения в учете операций, связанных с производственными затратами, расходов периода и расходов по финансовой деятельности;

- проведение аудиторских процедур для сбора данных о выполнении процедур контроля;

- определение сильных и слабых сторон контроля, влияющих на содержание, периодичность и объем аудиторских проверок баланса.

Источниками информации об операциях с производственными затратами и другими расходами являются: накладные, требования, лимитно-заборные карты на материалы, карточки, табеля учета рабочего времени, учетные листы, учетные регистры (журналы-ордера, ведомости и др.) по счетам 2010, 2310, 2510 и др., Главная книга и др.

Основными законодательными и нормативными документами, регулирующими объект проверки являются:

1. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан с изменениями (по состоянию на 30.08.2002 г., введен в действие с 1 марта 1997 г.).

2 .Налоговый Кодекс Республики Узбекистан с изменениями (по состоянию на 30.08.2002 г.), 24 апреля 1997 г.

3. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», 30 августа 1996 г.

4. Национальный стандарт бухгалтерского учета РУз (НСБУ) № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению» (с изменениями и дополнениями).

5. Национальный стандарт бухгалтерского учета РУз № 4 «Товарно-материальные запасы», (зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан № 486 от 28 августа 1998 г.).

6. Другие НСБУ Республики Узбекистан.

7. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов. Утверждено Каб. Министров РУз 5 февраля 1999 г. № 54.

8. Инструкции по начислению и уплате в бюджет общегосударственных налогов.

9. Инструкции по начислению и уплате в бюджет местных налогов и сборов.

10. Национальные стандарты аудиторской деятельности РУз.

11. Первичные документы по этому участку учета.

12. Регистры синтетического и аналитического учета по этому участку учета.

13. Бухгалтерская отчетность.

16.2. ПРОВЕРКА СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И ДРУГИХ РАСХОДОВ

Аудитор производит сплошное изучение системы учета производственных расходов, расходов периода и расходов по финансовой деятельности. Однако, прежде чем приступить к выполнению указанной цели аудита производственных расходов, расходов периода и расходов по финансовой деятельности, необходимо провести предварительный обзор с целью оценки слабых и сильных сторон внутреннего контроля процесса производства и затрат. Для получения предварительной информации о состоянии внутреннего контроля операций, связанных с производственными расходами, расходами периода и расходами по финансовой деятельности он проводит тестирование. Пример тестов приведен в нижеследующей таблице:

Таблица 16.1.

Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля бухгалтерского учета производственных расходов

№ п/п	Направления и вопросы тестирования	Ответы			
		Нет ответа	Да	Нет	Приме-чание
1	2	3	4	5	6
1.	**Условия** Имеет ли доступ к бланкам накладных, лимитно-заборным картам, требованиям, нарядам, табелям, учетным листам кто-либо, кроме ответственных лиц?				
2.	**Реальность** Проверяются ли требования на материалы и карточки учета рабочего времени после их подготовки мастером (бригадиром)?				
3.	Проверяются ли еженедельные отчеты о труде и использованных материалах, подготовленные мастером (бригадиром)?				
4.	**Полнота** Проводится ли предварительная нумерация накладных, лимитно-заборных карт, требований, нарядов, табелей, учетных листов и используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов?				
5.	**Ответственность** Готовят ли наряды-заказы, накладные на материалы и заявки потребностей рабочей силы специально ответственные лица?				
6.	**Точность** Проверяются ли расхождения между данными первичных документов на отпуск материалов, учета труда и производственных отчетов (ведомостей)?				
7.	Осуществляется ли периодический пересмотр нормативных затрат?				
8.	Учитываются ли расхождения между информацией отчетов о готовой продукции и отчетов о полученной на склад продукции?				

1	2	3	4	5	6
9.	**Классификация** *Правильно ли квалифицируются затраты по* элементам и по статьям калькуляции?				
10.	**Учет** Выбран ли метод учета затрат и калькуляции себестоимости продукции?				
11.	Проверяют ли лица, ответственные за учет затрат, данные учета по сегментам и сводного учета?				
12.	**Периодизация** Отвечает ли учет затрат принципу «Временной определенности фактов?»				

Таблица 16.2.

Вопросник для проверки организации учета расходов периода

№	Вопросы	Ответы		Наименование документа, подтверждающего данные	Примечания
		да	нет		
1	2	3	4	5	6
1.	Ведется ли на предприятии учет расходов периода?				
2.	Соответствует ли состав расходов периода перечню затрат согласно «Положению о составе затрат…»?				
3.	Ведутся ли на предприятии учетные регистры по учету расходов периода?				
4.	Соответствует ли ведение учета расходов периода действующему законодательству? а) в частности, отменено ли применение счетов по старому плану счетов?				
5.	Ведется ли на предприятии аналитический учет по счетам расходов периода согласно специфике деятельности предприятия? Какие?				

1	2	3	4	5	6
6.	Имеет ли предприятие расходы по реализации? (издержки обращения для торговых организаций)?				
7.	Соблюдается ли на предприятии смета по расходам на реализацию?				
8.	Соответствует ли состав расходов по реализации «Положению о составе затрат…»?				
9.	Соблюдается ли на предприятии лимит численности АУП?				
10.	Имеется ли на предприятии смета расходов на АУП, утвержденная руководителем предприятия?				
11.	Соответствуют ли в проверяемом периоде понесенные административные расходы утвержденной смете?				
12.	Все ли понесенные предприятием расходы периода находят своевременное документальное подтверждение?				
13	. Имеются ли на предприятии в проверяемом периоде сверхлимитные расходы периода, увеличивающие налогооблагаемую базу?				
14.	Включаются ли сверхлимитные расходы в налогооблагаемую базу, согласно действующему налоговому законодательству?				
15.	Несет ли хозяйствующий субъект расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров?				
16.	Прибегал ли хозяйствующий субъект в отчетный период к услугам консультативных, информационных, аудиторских служб?				
17.	Подтверждены ли оказанные услуги соответствующими документами?				

1	2	3	4	5	6
18.	Обоснованно ли произведены выплаты компенсирующего и стимулирующего характера?				
19.	Имел ли хозяйствующий субъект в отчетном периоде затраты, связанные со спецификой производства и отнесенные на расходы периода?				
20.	Вносит ли хозяйствующий субъект своевременно платежи в бюджет и специальные внебюджетные фонды, относимые к расходам периода?				
21.	Нес ли хозяйствующий субъект в отчетном периоде расходы по уплате штрафов, пени, неустоек?				
22.	Учтены ли в расходах периода затраты, связанные с покрытием убытков согласно пункту 2.3.15. «Положения о составе затрат...»?				
23.	Не включаются ли хозяйствующим субъектом в стоимость капитализируемых основных средств расходы, которые не связаны с капитализацией?				
24.	Ведет ли хозяйствующий субъект аналитический учет к счетам расходов периода?				
25.	Своевременно ли списываются расходы периода на результаты хозяйственной деятельности?				
26.	Соответствует ли сумма расходов периода, указанная в форме № 2, фактической сумме производственных затрат?				
27.	Предпринимаются ли меры по снижению расходов периода?				

По результатам тестирования определяется, как относится на предприятии администрация к организации учета производственных затрат, расходов периода и расходов по финансовой деятельности.

16.3. СОСТАВЛЕНИЕ ПРОГРАММЫ АУДИТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И ДРУГИХ РАСХОДОВ

Аудитору предстоит установить при планировании аудита последовательность этапов проведения проверки, конкретные источники получения данных, уточнить аудиторский риск. Поэтому полезной является разработка специальной программы.

Пример такой программы приведен ниже в таблице.

Таблица 16.3.

Программа аудита производственных расходов, расходов периода и расходов по финансовой деятельности

Проверяемая организация_____

Период аудита_____

Количество человеко-часов_____

Руководитель аудиторской группы_____

Состав аудиторской группы_____

Планируемый аудиторский риск_____

Планируемый уровень существенности_____

№	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечания
1	2	3	4	5	6
1	Проверка данных регистров учета производственных материальных затрат и их сверка со счетами Главной книги			Отчет о производственных материальных затратах, журналы-ордера, машинограммы	
2	Проверка данных регистров учета затрат на оплату труда производственного характера и их сверка со счетами Главной книги			Табель учета рабочего времени, расчетная ведомость, журналы-ордера, машинограммы	
3	Проверка данных регистров учета отчислений на социальное страхование, относящихся к производству и их сверка со счетами Главной книги			Расчет отчислений на соцстрахование, расчетная ведомость по оплате труда, журналы-ордера, машинограммы	

1	2	3	4	5	6
4	Проверка данных регистров учета износа основных фондов и амортизации нематериальных активов производственного назначения и их сверка со счетами Главной книги			Расчет износа основных средств. Расчет амортизации нематериальных активов	
5	Проверка данных регистров учета прочих затрат производственного характера и их сверка со счетами Главной книги			Расчет бухгалтерии. Журналы-ордера	
6	Проверка данных регистров учета расходов периода и их сверка со счетами Главной книги			Договора, счета-фактуры, требования, накладные, акты выполненных работ и т.д.	
7	Проверка данных регистров учета расходов по финансовой деятельности и их сверка со счетами Главной книги			Договора, таблицы процентных платежей, расчет по действительному курсу валют	
8	Проведение инвентаризации производственных расходов, расходов периода и расходов по финансовой деятельности			Инвентаризационные описи, акты инвентаризации	
9	Проверка данных инвентаризации производственных расходов, расходов периода и расходов по финансовой деятельности, проведенных на предприятии			Инвентаризационные описи, отчеты о производственных материальных затратах, журналы-ордера, машинограммы	

1	2	3	4	5	6
10	Подготовка списка поступлений сырья и материалов: а) Подтвердить правильность составления документов по поступлению сырья и материалов			Договоры, счета-фактуры, накладные, акты приемки-передачи, инвентарные карточки учета материалов, учетные регистры, Главная книга	
11	Анализ правильности формирования финансовых результатов и налогообложения в связи с выбытием, реализацией сырья и материалов			Книга регистрации сырья и материалов, расчеты по налогам	
12	Проверка правильности учета НДС по приобретенным сырью и материалам			Расчеты по налогам, акты приемки-передачи, накладные журналы–ордера, Главная книга	
13	Проверка правильности начисления износа ОС и амортизации нематериальных активов			Учетная политика, ведомости начисления износа ОС и амортизации нематериальных активов	
14	Проверка правильности отнесения амортизационных отчислений на соответствующие счета затрат			Ведомости распределения амортизационных отчислений, журнал-ордер № 10 и другие учетные регистры	
15	Проверка правильности выбытия (списания) сырья и материалов			Договоры, счета-фактуры, накладные, акты списания, инвентарные карточки учета материалов, Главная книга	

16.4. ПОРЯДОК АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ, РАСХОДОВ ПЕРИОДА И РАСХОДОВ ПО ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аудиторская проверка производственных затрат является одним из трудоемких процессов в аудиторской деятельности, требует большой сосредоточенности, знаний нормативных и инструктивных материалов с последующими изменениями, а также особенностей правильного исчисления производственных затрат в отдельных видах хозяйственной деятельности организации. Поэтому остановимся лишь на тех проблемах, где на практике допускаются ошибки при учете затрат на производство и, следовательно, искажаются результаты хозяйственной деятельности.

Поскольку на практике операции с производственными затратами, расходами периода и расходами по финансовой деятельности влияют на финансовые результаты, аудиторские процедуры должны быть направлены, как правило, на сплошное изучение системы их учета.

Перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции, установлен «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» (утверждено Постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 г. № 54).

В процессе аудиторской проверки необходимо установить правильность и законность отражения производственных затрат, расходов периода и расходов по финансовой деятельности. При проверке затрат следует документально подтвердить правильность исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), так как себестоимость продукции — один из наиболее важных синтетических показателей, позволяющий оценить эффективность использования в процессе производства продукции (работ, услуг) материальных и трудовых затрат, рентабельность, прибыльность и финансовую устойчивость экономического субъекта.

До начала проведения документальной проверки аудитор обязан изучить организационные и технологические особенности экономического субъекта, определить характер, специализацию, масштабы и структуру каждого вида производственной деятельности организации-клиента.

Следует отметить, что учет всех видов затрат, включаемых в себестоимость продукции, должен подтверждаться первичными документами. Первичные документы должны содержать обязательные реквизиты: наименование документа (формы); код формы; дату составления; содержание хозяйственной операции; количественное и стоимостное выражение затрат; подписи ответственных лиц с расшифровкой фамилии, имени, отчества. Таким образом, в сомнительных случаях подлинность первичных документов и обоснованность списания затрат нетрудно установить.

Проверяя, правильно ли отнесены затраты на себестоимость продукции, аудитор должен знать, что они группируются по следующим элементам:

материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

износ (амортизация) основных средств;

прочие затраты.

Переходя непосредственно к проверке правильности учета затрат на производство продукции, аудитор должен особое внимание обратить на следующие вопросы:

соблюдается ли принцип постоянства в учете затрат (т.е. неизменность выбранного с начала года метода учета производственных затрат и метода калькулирования себестоимости продукции, способы распределения косвенных расходов и расходов периода);

соответствует ли выбранный метод учета затрат отраслевым и технико-экономическим особенностям организации;

насколько верно разграничиваются производственные затраты по отчетным периодам;

соблюдаются ли выбранный метод и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства продукции;

обоснованно ли списываются отклонения от учетных цен по материалам;

правильно ли начисляется износ по основным средствам и амортизация нематериальных активов;

насколько обоснованы суммы расходов, связанных с организацией и управлением производством, и способы их распределения на объекты учета и калькуляции;

правильность отнесения затрат на расходы периода;

соблюдается ли правомерность отнесения на производственные расходы фактических сумм расходов по ремонту основных средств, командировкам, рекламе, оплате информационных, консультационных и аудиторских услуг, а также представительских расходов и др.

Одним из важных вопросов является проверка правильности оценки материальных ресурсов, списанных на себестоимость, поскольку материалы поступают из разных источников, а начальные остатки материалов могут иметь иную цену по сравнению с закупленными. Аудитору, следовательно, приходится проверять правильность оценки материалов по средневзвешенной цене AVECO или по способу оценки ФИФО (согласно учетной политике организации).

Затем предстоит проконтролировать соблюдение технологических норм (нормативов) списания и расхода материалов, сырья, инвентаря и хозяйственных принадлежностей. Не секрет, что во многих предприятиях с целью увеличения затрат на производство продукции или же с целью создания «неучтенной» готовой продукции допускают необоснованное увеличение материальных затрат или их перерасход. Здесь можно использовать контрольный запуск сырья или составить альтернативный баланс расходов сырья и материалов по нормам.

Аудиторской проверке подлежит одна из важных статей производственных затрат как «затраты на оплату труда», где группируются расходы на оплату труда основного производственного персонала, включая премии работникам за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, а также затраты на оплату труда работников, занятых в основной деятельности, но не состоящих в штате предприятия. Аудитор должен учесть, что выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные на основании сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов должны соответствовать формам и системам оплаты труда, утвержденным высшим органом управления предприятием и включаться в себестоимость в полном объеме на основании первичных документов.

Проверяя затраты на оплату труда аудитор обращает внимание на обоснованность выплат за непроработанное время: отпускных, льготных часов подростков и кормящих матерей, оплаты за время выполнения общественных и государственных обязанностей и т.п.

Тщательной проверке подлежат выплаты, входящие в затраты по оплате труда: стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты, различные доплаты и надбавки.

Внимание аудитора должно остановиться и на достоверности величины амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам. В частности, необходимо проверить, нет ли начислений износа основных средств сверх нормативного срока их эксплуатации.

На практике встречаются факты, когда расходы на ремонт основных средств включаются в производственные расходы и одновременно создается резерв на финансирование расходов на ремонт за счет производственных затрат. Поэтому надо проанализировать соблюдение порядка учета затрат на ремонт основных средств и создания резервов.

Встречаются факты создания излишних резервов для других целей (на выплату отпускных работникам, вознаграждений по итогам года и др.), а также необоснованного увеличения расходов будущих периодов, либо, например, последние расходы своевременно не включают в затраты отчетного месяца. Иногда суммы, израсходованные на ремонт арендованных основных средств, направляются на увеличение себестоимости продукции отчетного периода, хотя такое возможно лишь в случае, если ремонт за счет арендатора предусмотрен условием договора с арендодателем (однако здесь необходимо помнить, что затраты на ремонт арендованных основных средств предварительно относятся на дебет счета «Предоплаченная аренда», потом ежемесячно равными долями списываются на затраты производства).

Аудитор внимательно проверяет состав и порядок распределения общепроизводственных расходов. На основании первичных документов проверяется правильность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату управленческого персонала и др. Порядок распределения общепроизводственных расходов (пропорционально производственным материальным затратам, заработной плате производственных рабочих, на основе нормативных ставок и т.п.) должен быть утвержден учетной политикой предприятия.

Аудиторской проверке подвергается также достоверность показателей «незавершенного производства» и правильность списания затрат на готовую продукцию. Особое внимание следует уделить корректировочным записям с целью установления правильности списания калькуляционных разниц. Здесь могут быть искусственные нарушения, увеличивающие или уменьшающие себестоимость продукции при ее реализации.

Для того чтобы обоснованно оценить состояние учета производственных затрат, целесообразно зафиксировать все выявленные нарушения в специально разработанной ведомости, где должны быть предусмотрены следующие показатели: содержание операции, наименование документа, дата составления и номер документа, сумма, корреспонденция счетов, примечание. В примечании аудитор записывает выводы и обоснованные предложения по устранению недостатков.

При проверке расходов периода аудитор должен обратить внимание на правильность классификации и включения в них затрат, в соответствии с «Положением о составе затрат...».

Практика аудиторских проверок показывает, что нередки факты, когда в затраты данного отчетного периода включают расходы, произведенные в другие отчетные периоды. Поэтому следует знать, что согласно Положению о составе затрат, расходы периода подлежат включению в затраты того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты — предварительной (арендная плата) или последующей (оплата за время отпусков рабочих и др.). Затраты, по которым нельзя точно установить, к какому периоду они относятся, а также отдельные виды затрат в сезонных отраслях включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) или в расходы периода в сметно-нормализованном порядке.

Аудитор проверяет условия обоснованности списания представительских расходов на расходы периода: в пределах смет предприятия, утвержденных советом (правлением) на отчетный год и разработанных на базе установленных законодательством норм и нормативов (т.е. должна быть смета расходов на год); документальное подтверждение расходов.

Сверхнормативные представительские расходы должны быть включены в налогооблагаемую базу с целью налогообложения.

Проверке подлежат также условия обоснованности списания расходов по служебным командировкам на расходы периода: командировка должна быть связана с производственной деятельностью; в пределах подтвержденных расходов за минусом НДС со стоимости проездных билетов и стоимости найма жилья. Сверхнормативные затраты присоединяются к прибыли организации с целью налогообложения.

Аудитору предстоит выяснить обоснованность отражения в учете соответствующих расходов периода. Для этого необходимо изучить различные документы, удостоверяющие факт возникновения и величину таких расходов.

Так, затраты по аннулированным производственным заказам и на производство, не давшее продукции, должны подтверждаться договорами купли-продажи, поставки продукции; счетами, платежными поручениями; накладными, актами сдачи-приемки выполненных работ; соглашениями, письмами, протоколами о расторжении договора.

Учет расходов на содержание законсервированных производственных мощностей должен производиться при наличии приказа руководителя предприятия (определяющего перечень консервируемых объектов, причины консервации, состав и размеры затрат, источники финансирования); сметы затрат на содержание законсервированных мощностей; первичных документов по оформлению расходов (ведомости начисленной заработной платы, платежные поручения, акты приемки-передачи и др.).

Потери от хищений, стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных событий должны быть оформлены актом, удостоверяющим такое событие и подписанным руководителем предприятия, незаинтересованными лицами и специалистами (пожарные, ГИБДД и др.); расчетом бухгалтерии (сметой) понесенных убытков; заключением эксперта о возможности восстановления испорченного имущества; решением суда об установлении виновного лица и присуждении ему убытков; платежными поручениями на суммы возмещения убытков и др.

Обоснованность создания резерва по сомнительным долгам должна подтверждаться договором купли-продажи, поставки продукции; накладными на отгрузку продукции, актами сдачи-приемки выполненных работ; актом инвентаризации дебиторской задолженности; актами сверки расчетов между дебитором и кредитором; решением арбитражного суда о признании предприятия-дебитора банкротом; выпиской из государственного реестра юридических лиц о ликвидации предприятия-дебитора; решением суда об отказе в иске к дебитору; справкой органов МВД о невозможности розыска дебитора.

Аудиторской проверке подвергается также обоснованность отнесения на производственные расходы сумм по отдельным налогам, сборам, отчислениям, платежам. Зачастую здесь допускаются ошибки в корреспонденции счетов.

Проверяя правильность учета расходов по финансовой деятельности аудитору необходимо знать, что проценты по всем долгосрочным, отсроченным и просроченным кредитам (займам, кредитам министерств и ведомств, внебюджетных источников и др.) включаются в налогооблагаемую базу, согласно Приложению № 1 «Положения о составе затрат...».

16.5. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ

Обнаруженные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудитора:

- отсутствие первичных приходных документов или оформление их с нарушением установленных требований;
- неправильное отнесение отдельных видов расходов в себестоимость продукции;
- неправильная оценка остатков незавершенного производства;
- неправильное разграничение расходов по отчетным периодам;
- несоответствие применяемого метода учета затрат и методики распределения затрат методам, отраженным в учетной политике;
- необоснованное включение в себестоимость отдельных видов затрат.

ГЛАВА 17. АУДИТ ЦИКЛА ВЫПУСКА, РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ПОЛУЧЕНИЯ ДОХОДА

17.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

Аудит объема реализации и ее составляющих – один из ключевых вопросов в значительной мере определяющих качество всей проверки.

Цель аудита выпуска готовой продукции и ее реализации – установление полноты оприходования готовой продукции, правильности исчисления выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции.

В ходе проверки аудитор решает следующие задачи:

- подтверждение обоснованности выбора и правильности применения варианта оценки готовой продукции;
- установление полноты оприходования готовой продукции;
- подтверждение объёмов отгруженной и реализованной продукции;
- подтверждение себестоимости отгруженной и реализованной продукции.

Источниками информации для проверки состояния учета выпуска готовой продукции и её реализации являются: карточки складского учета готовой продукции, прейскурант, договоры на поставку продукции, счета-фактуры, книга продаж, накладные на отпуск готовой продукции, доверенности покупателей, первичные банковские и кассовые документы о поступлении выручки (платежные поручения, требования-поручения, приходные кассовые ордера и др.), учетные регистры (ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам 2010, 2810, 2910, 9010, 9110, 5010, 5110, 4010, 6310, и др., Главная книга, «Отчет о финансовых результатах» (ф. № 2) и др.

17.2. ПРОВЕРКА СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Операции, относящиеся к циклу получения доходов, осуществляются в ходе следующей деятельности:

- приёма заказов;
- предоставления кредитов;
поставок товаров и услуг;
выписки счетов потребителям;
взыскания долгов (просроченные счета);
получения денежных поступлений.

Аудит цикла получения доходов можно разделить на следующие этапы:

Аудит цикла получения доходов

Оценка системы внутреннего контроля

Проверка наличия первичных документов на:
а) приём заказов
б) отправку товаров
в) на возврат товаров
г) дебиторскую задолженность

Проверка наличия разрешения на первичных документах:
а) приём заказов
б) отправка товаров
в) выписка счетов-фактур
г) определение цен и скидок
д) списание безнадежных долгов

Проверка счетов-фактур на предмет наличия нумерации и регистрации

Выборочная арифметическая проверка

Проверка тождественности показателей отчетности и регистров бухгалтерского учета

Проверка правильности составления бухгалтерских проводок

Проверка наличия претензий, порядок их учета и удовлетворения

Проверка правильности определения и классификации объемов реализации

Проверка правильности определения себестоимости реализованной продукции

Выявление фактов реализации продукции ниже себестоимости

Проверка правильности определения налогов по реализации продукции

Оценка эффективности контроля проходит три этапа: а) изучение структуры контроля; б) оценка эффективности контроля; в) проверка (тестирование) процедур контроля.

Документирование на этапе обзора можно провести тремя способами: словесное описание, вопросник внутреннего контроля и блок-схема. Подготовка рабочих документов на этом этапе не является его завершением. Готовя документы, аудиторы должны помнить о цели обзора – изучить структуру контроля.

Блок-схемы и вопросники – это элементы предпочтительной системы контроля цикла получения доходов, состоящего из этапов реализации, получения денег и дебиторской задолженности.

Полезным средством предварительной оценки эффективности систем внутреннего контроля и учета операций по выпуску и реализации продукции является проведение тестирования по специальному вопроснику (табл. 17.1.).

Таблица 17.1.

Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета выпуска готовой продукции и процесса реализации

№ п. п.	Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результат проверки)	Сим-вол	Выводы и решения аудитора
1	2	3	4	5
А. Внутренний контроль				
1.	Обоснованы ли цены и сроки реализации продукции по договорам?	Составляются плановые калькуляции	$К_4$	Контроль удовлетворитель-ный
2.	Применяются ли цены реализации ниже себестоимости?	По отдельным видам продукции	$К_2$	Проверить правильность налогообложения

1	2	3	4	5
3.	Контролируется ли последовательность нумерации для выявления неучтенных счетов-фактур и накладных?	Производится предварительная нумерация указанных документов	$К_3$	Контроль удовлетворитель-ный
4.	Сопоставляется ли количество отгруженной продукции с данными счетов-фактур?	Ежемесячно	$К_3$	Контроль удовлетворитель-ный
5.	Проверяются ли товарно-транспортные документы на предмет ошибок при подсчете количества, суммы, применения цен, наценок?	Осуществляется выборочный контроль	$К_2$	Имеется вероятность ошибок
6.	Контролируется ли главным бухгалтером себестоимость реализованной продукции?	Ежеквартально	$К_2$	Выборочно проверить арифметические расчеты
7.	Соблюдается ли график документооборота по учету реализации продукции?	Первичные документы сдаются в бухгалтерию часто с опозданием на одну неделю	$К_2$	Возможно искажение периодической отчетности из-за отсутствия данных
8.	Проводится ли инвентаризация готовой продукции на складе?	Проводится только в конце года инвентаризацион-ной комиссией	$К_2$	Слабый контроль. Необходимо про-вести выборочную инвентаризацию
		Б. Система учета		
9.	Имеется ли единая учетная политика по реализации продукции?	Установлен метод учета реализации	$К_3$	Проверить правильность налоговых расчетов
10.	Проверяется ли соответствие записей аналитического и синтетического учета реализации?	Ежемесячно	$К_3$	Необходимо провести выборочную проверку

1	2	3	4	5
11.	Выявляются ли расхождения между данными отчетов о готовой продукции и отчетов на складе продукции?	В отчетном периоде установлены три факта	$К_3$	Следует провести выборочную инвентаризацию готовой продукции на складе
12.	Датируются ли счета-фактуры на реализацию продукции днем отгрузки?	Нет	$К_2$	Возможны искажения объемов реализации продукции
13.	Разработаны ли схемы учета готовой продукции и её реализации?	Определен только рабочий план счетов, схем нет	$К_2$	Возможны ошибки в корреспонденции счетов
14.	С какой периодичностью сверяются данные первичного, аналитического и синтетического учета готовой продукции и её реализации? (и т.д.)	Ежеквартально	$К_2$	Велика вероятность искажения помесячных данных

Примечание. $К_1$ – низкий уровень; $К_2$ – ниже среднего; $К_3$ – средний; $К_4$ – высокий.

17.3. СОСТАВЛЕНИЕ ПРОГРАММЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Проанализировав полученные ответы, аудитор должен уточнить направления контроля процесса выпуска и реализации продукции и выбрать для каждого направления наиболее приемлемые процедуры, составить программу аудиторской проверки операций по выпуску и циклу реализации готовой продукции.

Таблица 17.2.

Программа аудиторской проверки выпуска готовой продукции и цикла реализации

№	Перечень процедур	Источники информации
1	2	3
1.	Проверка данных регистров учета выпуска готовой продукции и реализации и сверка их со счетами Главной книги	Ведомости, журналы-ордера, машинограммы, Главная книга
2.	Выборочный контроль движения готовой продукции на складе	Карточки складского учета готовой продукции
3.	Выборочная проверка правильности оформления отгрузочных документов и их отражения в учете	Счета-фактуры, накладные, книга продаж, машинограммы
4.	Выборочная проверка соответствия цен, указанных в отгрузочных документах, ценам в прейскуранте	Счета-фактуры, накладные, прейскурант
5.	Выборочная проверка правильности отражения задолженности покупателей в учетных регистрах и Главной книге	Акты сверки расчетов, машинограммы, Главная книга
6.	Проверка своевременности и полноты списания себестоимости реализованной продукции	Расчет фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции
7.	Проверка правильности корреспонденции счетов по учету выпуска и реализации продукции, поступлению выручки от реализации и списанию себестоимости	Учетная политика, ведомости, журналы-ордера, машинограммы, Главная книга

17.4. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ЦИКЛА ВЫПУСКА И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ

Прежде всего, аудитор должен выяснить, как оценивается на предприятии готовая продукция. В настоящее время используются следующие виды её оценки:

по фактической (полной) производственной себестоимости;

по оптовым ценам реализации, когда оптовые цены принимаются в качестве твердых учетных цен. При этом отклонения учитываются на отдельном счете;

по плановой (нормативной) производственной себестоимости.

Отклонение фактической производственной себестоимости от плановой или нормативной также учитывается отдельно:

по свободным отпускным ценам, увеличенным на сумму НДС;

по свободным рыночным (продажным) ценам.

Выбранный вариант оценки готовой продукции должен быть зафиксирован в качестве элемента учетной политики предприятия, а в рабочем плане счетов установлены соответствующие счета для её учета («Счета учета готовой продукции», «Счета учета себестоимости реализованной готовой продукции (товаров, работ, услуг)»).

Полнота оприходования произведенной продукции может быть проверена путем составления альтернативного баланса расхода сырья и материалов, выхода готовой продукции исходя из нормативных затрат. Для проверки объема производства продукции используются данные первичных документов и производственных отчетов, актов инвентаризации незавершенного производства, регистров аналитического и синтетического учета. При этом показатели фактического выхода и сдачи на склад готовой продукции (по фактической себестоимости), учтенные по дебету счета «Готовая продукция на складе», сравнивают с оборотами по кредиту счетов «Основное производство», «Вспомогательное производство». Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг проверяется путем сопоставления кредитовых оборотов по этим счетам и дебетовых оборотов по «Счетам учета доходов от основной (операционной) деятельности».

При аудите цикла реализации аудитор должен проверить правильность определения и учета выручки от реализации продукции. Все предприятия бухгалтерский учет выручки от реализации и составление отчетности должны осуществлять только по методу начисления или «по отгрузке». Процесс отгрузки (реализации) продукции учитывается на счете «Доходы от реализации готовой продукции». Отгруженная, но ещё не оплаченная покупателями продукция учитывается на счете «Счета к получению от покупателей и заказчиков» по ценам реализации.

Аудитор должен удостовериться по данным учетных регистров соответствующих счетов в правильности применяемых корреспонденций счетов и отражения в учете выручки от реализации продукции «по отгрузке» в соответствии с требованиями нормативных документов.

Для учета операций по отгрузке и реализации продукции, работ и услуг предназначены ведомости № 16 (отгрузка) и журнал-ордер № 11.

Ведомость № 16 ведется при определении выручки от реализации по отгрузке продукции. В ней совмещается учет расчетов с покупателями (счет 4010) и учет реализации (счет 9010).

В журнале-ордере № 11 отражаются итоги за месяц и обороты по кредиту соответствующих счетов. При этом в нем обобщаются данные по отгрузке, отпуску и реализации продукции, работ и услуг, выявившиеся в ведомости № 16 (отгрузка).

В процессе изучения операций по реализации продукции аудитор должен установить и проверить наличие договоров на поставку продукции и правильность их оформления, полноту регистрации выписанных счетов-фактур, соблюдение сроков оплаты покупателями за поставленную продукцию.

Правильность определения себестоимости реализованной продукции аудитор выясняет путем арифметического пересчета соответствующих показателей, а также путем сопоставления товарного баланса в натуральном и стоимостном выражении по отдельным видам продукции.

При этом показатели товарного баланса должны быть сверены с аналогичными показателями других документов:

- остаток готовой продукции на начало и конец отчетного периода, выпуск за отчетный период и отгрузка (реализация) подтверждаются данными аналитического учета движения готовой продукции в бухгалтерии и информацией оперативного учета в производственно-диспетчерской службе;
- остаток готовой продукции на начало и конец периода по фактической себестоимости или по учетной цене (плановой, нормативной) себестоимости и др. подтверждается сальдо по «Счетам учета готовой продукции» на начало и конец отчетного периода. Выпуск из производства по фактической себестоимости подтверждается информацией ведомости сводного учета затрат на производство;
- отгрузка по фактической себестоимости определяется как алгебраическая сумма отгрузки по учетным ценам и отклонений. Сумма отклонений рассчитывается исходя из уровня среднего процента отклонений.

В свою очередь, средний процент отклонений определяется как отношение суммы отклонения фактической себестоимости от учетной цены к сумме остатка готовой продукции на начало периода и её выпуска за период по учетной цене. Отклонение со знаком «плюс» (перерасход) отражается на счетах обычной записью, а со знаком «минус» (экономия) – сторнировочной.

В заключение аудитор проверяет правильность исчисления НДС и финансовых результатов от реализации. Особое внимание должно быть обращено на факты реализации продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости. При установлении таких фактов следует выяснить их причины и проверить правильность доначисления сумм НДС и налога на прибыль.

Свои выводы аудитор обосновывает данными проверяемых первичных документов и учетных регистров, результатами производимых контрольных арифметических расчетов. Обнаруженные в ходе аудита ошибки и нарушения аудитор регистрирует в рабочей документации.

17.5. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ

Типичными ошибками в ведении бухгалтерского учета выпуска и реализации готовой продукции могут быть:

ведение бухгалтерского учета реализации продукции «по оплате»;

неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции;

неправильное и несвоевременное ведение документации по этому участку учета;

некорректная корреспонденция счетов при отражении в учете реализации продукции.

ГЛАВА 18. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЮ ПРИБЫЛИ

18.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

Целью аудита финансовых результатов и использования прибыли является установление достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков предприятия, законности распределения и использования чистой прибыли.

Основными нормативными документами, используемыми в процессе аудиторской проверки финансовых результатов деятельности предприятия являются «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов», инструкция Министерства финансов и Государственного Налогового Комитета РУз от 14.01.2002 г. № 15, 2002-12 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на доходы (прибыль) юридических лиц», (новая редакция), другие законодательно-нормативные документы, а также учетная политика предприятия.

Источниками информации для проверки операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли являются учредительные документы, протоколы собраний учредителей, приказы, распоряжения, отчеты кассира с приложенными первичными документами (приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости, квитанции и др.), выписки банков по сумовым и валютным счетам с приложенными первичными документами (счета, платежные поручения, авизо и т. д.), учетные регистры (ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам реализации, прибылей и убытков, использования прибыли для уплаты налогов и сборов, Главная книга, баланс, отчет о финансовых результатах, расчеты по отдельным налогам и др.

18.2. АУДИТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

В ходе проверки правильности формирования финансовых результатов и использования прибыли аудитор должен решить следующие задачи:

- установить правильность определения и отражения в учете прибылей (убытков) от реализации продукции, основных средств и другого имущества;
- проанализировать правильность учета прочих доходов и доходов и расходов от финансовой деятельности;

- проверить правильность использования прибыли для уплаты различных налогов и сборов;

- проверить законность и правильность использования чистой прибыли для выплаты дивидендов.

Результаты проверки правильности определения прибыли от реализации в значительной степени зависят от качества проведения контрольных процедур на предыдущих стадиях аудита, в частности, на этапах контроля процесса производства и реализации продукции, проверки основных средств и другого имущества, аудита расчетных операций. Правильное исчисление выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции, выручки и расходов, связанных с реализацией другого имущества, объективно предопределяет и точный подсчет финансового результата по этим операциям. Аудитору достаточно констатировать соответствие сумм прибыли, отраженных в учетных регистрах по счетам реализации продукции (работ, услуг), реализации и прочего выбытия основных средств, а также реализации прочих активов, аналогичным суммам, зафиксированным в учетных регистрах по счету для учета прибылей и убытков.

Основное внимание на этом этапе проверки аудитор должен уделить анализу прочих доходов от основной деятельности, в состав которых включаются:

1. Прибыль от реализации и прочего выбытия основных средств;
2. Прибыль от реализации и прочего выбытия других активов;
3. Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
4. Взысканные штрафы, пени, неустойки и другие санкции за нарушение условий хозяйственных договоров;
5. Рентный доход, доходы по возмещению причиненных убытков;
6. Доходы от вспомогательных служб;
7. Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности;
8. Дооценка ТМЗ;
9. Безвозмездная финансовая помощь;
10. Прочие операционные доходы.

Аудитор проверяет правильность формирования доходов и расходов по финансовой деятельности.

В состав доходов по финансовой деятельности включаются:

1. Доходы от роялти трансферта капитала;
2. Доходы в виде дивидендов;
3. Доходы в виде процентов;
4. Доходы от курсовых разниц (положительных);

5. Доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду;
6. Доходы от переоценки средств, вложенных в ценные бумаги;
7. Прочие доходы от финансовой деятельности.

В состав расходов по финансовой деятельности относятся:

1. Расходы в виде процентов;
2. Убытки от курсовой разницы;
3. Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг;
4. Прочие расходы по финансовой деятельности.

Аудитору необходимо проверить обоснованность и законность вышеуказанных расходов и доходов, правильность их налогообложения.

Суммы штрафов, пеней, неустоек и других санкций за нарушение условий хозяйственных договоров устанавливаются в соответствии с решением суда, договором купли-продажи, поставки продукции, письменным подтверждением добровольного признания претензий поставщиков (покупателей), платежными поручениями.

Списание кредиторской и депонентской задолженности с истекшим сроком исковой давности должно производиться на основании договора купли-продажи, поставки продукции; банковских документов, подтверждающих перечисление денежных средств поставщику; счетов-фактур, накладных на отгруженную покупателям продукцию.

Прибыли (убытки) по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году, должны быть подтверждены договором купли-продажи, поставками продукции; счетами, платежными поручениями; накладными, актами приемки-передачи, письмами; бухгалтерскими справками (расчетами); актами документальной проверки органами налоговой инспекции.

Размеры понесенных судебных издержек и арбитражных расходов выясняются по данным решений суда, платежных поручений.

Суммы налогов, относимых на финансовые результаты, проверяются по данным налоговых расчетов (справок по налогам).

Суммы положительных (отрицательных) курсовых разниц по валютным операциям устанавливаются по данным валютного контракта (договора); платежных поручений и банковских выписок по валютным счетам; грузовых таможенных деклараций, накладных, счетов, инвойсов, коносаментов и др.

Доходы от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды (проценты) по акциям, облигациям и другим ценным бумагам (в том числе государственным) проверяются по данным извещений, авизо предприятий-эмитентов, выписок по счету «депо». Своевременность включения в состав доходов поступлений от сдачи имущества в аренду, процентов по предоставленным займам выясняется по данным соответствующих договоров о размерах и сроках таких платежей.

Аудитору необходимо также проследить, не было ли в отчетном периоде случаев необоснованного включения в состав расходов финансовой деятельности сумм штрафов, налагаемых налоговыми и другими контролирующими органами, убытков от безвозмездной передачи имущества и т. п., в то время как такие затраты должны включаться в состав расходов периода.

Затем аудитор выясняет фактический порядок использования чистой прибыли на предприятии и его соответствие порядку, сформулированному в учетной политике. Целесообразно путем арифметического контроля проверить рассчитанные бухгалтерией значения показателей валовой прибыли, прибыли от основной деятельности, прибыли от общехозяйственной деятельности, прибыли до налогообложения и чистой прибыли, льгот по налогу на прибыль. При этом аудитор должен руководствоваться положениями Инструкции Министерства финансов и Государственного Налогового Комитета РУз от 14.01.2002 г. № 15, 2002-12 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на доходы (прибыль) юридических лиц» (новая редакция) и учетной политикой предприятия.

В заключение аудитор должен установить правильность применяемых схем корреспонденции счетов по учету формирования финансовых результатов и использования прибыли, включая проверку операций по реформации баланса. Реформация баланса производится в конце года и предусматривает закрытие счетов учета прибыли и использования прибыли.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения, аудитор регистрирует в рабочих документах.

18.3. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ

- Включение в состав расходов по финансовой деятельности сумм штрафов, налагаемых налоговой инспекцией и другими контролирующими органами;
- неправомерное использование прибыли отчетного года;
- неверная корреспонденция счетов при отражении прочих доходов, доходов и расходов по финансовой деятельности;
- использование прибыли на цели, не предусмотренные законодательством.

ГЛАВА 19. АУДИТ ФОРМИРОВАНИЯ И ДВИЖЕНИЯ УСТАВНОГО, ДОБАВЛЕННОГО И РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛОВ, А ТАКЖЕ ОБРАЗОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ

19.1. ИСТОЧНИКИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

Аудитор при проведении аудита формирования и движения уставного, добавленного и резервного капиталов, а также образования и использования резервов обязан руководствоваться следующими основными документами:

1. Гражданский Кодекс РУз, утвержденный 21.12.1995 года и 29.08.1996 года (с последующими изменениями и дополнениями);

2. Налоговый Кодекс РУз, утвержденный 24.04.1997 года (с последующими изменениями и дополнениями);

3. Закон РУз от 26.04.1996 года «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» (с последующими изменениями и дополнениями);

4. Закон РУз от 6.12.2001 года «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью»;

5. Закон РУз от 30.04.1998 года «О фермерском хозяйстве» (с последующими изменениями и дополнениями);

6. Закон РУз от 30.04.1998 года «О дехканском хозяйстве» (с последующими изменениями и дополнениями);

7. Закон РУз от 12.05.2001 года «О лицензировании отдельных видов деятельности» (с последующими изменениями и дополнениями);

8. Закон РУз от 30.08.1996 года «О бухгалтерском учете»;

9. Закон РУз от 26.05.2000 года «Об аудиторской деятельности»;

10. Приказ МФ РУз № 31 от 7.02.2002 года «Формы финансовой отчетности и правила по их заполнению» (с последующими изменениями и дополнениями);

11. Постановление МФ РУз и ГНК РУз № 51 и № 002-40 от 17.04.2002 года «Положение о порядке взимания налогов с предприятий с иностранными инвестициями, не сформировавших уставные капиталы (фонды) в установленные законодательством сроки»;

12. Постановление МФ РУз, Госкомимущества и ГНК РУз № 47, № 10-1-48, № 2002-33 от 25.03.2002 года «Положение о порядке контроля за начислением, выплатой и целевым использованием хозяйствующими субъектами дивидендов по государственной доле акций (государственному паю)»;

13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (Приказ МФ РУз № 37 от 09.09.2002 года);

14. «Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности» (МФ РУз от 26.07.1998 года № 17-07/06);

15. НСБУ № 1 «Учетная политика и финансовая отчетность» (МФ РУз от 26.07.1998 года № 17-07/86);

16. НСБУ № 19 «Организация и проведение инвентаризации» (МФ РУз от 19.10.1999 года № ЭГ/17-19-2075);

17. Постановление МФ РУз и ГНК РУз № 15 и № 2002-12 от 14.01.2002 года «Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на доходы (прибыль) юридических лиц».

18. Первичные документы и учетные регистры.

Для аудиторской проверки формирования и движения уставного, добавленного, резервного капитала и резервов аудитором (аудиторской организацией) используются следующие основные документы:

устав экономического субъекта;
учредительный договор;
протоколы собраний учредителей;
свидетельство о государственной регистрации;
документы, связанные с приватизацией и акционированием предприятий;
свидетельства о регистрации в органах статистики, государственной налоговой инспекции, пенсионном фонде, в фонде занятости, фонде социального страхования;
договор на банковское обслуживание;
зарегистрированные изменения к учредительным документам;
проспект эмиссии;
реестр акционеров для акционерных обществ;
выписка из протоколов годового собрания акционеров;
выписка из протоколов собраний акционеров, учредителей;
выписка из решений совета директоров;
приказы и распоряжения исполнительной дирекции;
лицензии и разрешения на определенные виды деятельности;
переписка с учредителями и акционерами;
внутренние положения;

документы, подтверждающие внесение долей учредителей в уставный капитал в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг (выписки банка, приходные кассовые ордера, акты оприходования имущества, представленного в натуральной форме, в качестве взноса в уставный капитал и т.д.);

методика оценки вносимых долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах;

отчетность за начальный период деятельности экономического субъекта после государственной регистрации;

годовая отчетность.

19.2. ОБЩИЙ ПЛАН И ПРОГРАММА АУДИТА

Согласно национальным стандартам аудиторской деятельности аудитор должен составить план проведения аудиторской проверки формирования и движения уставного, добавленного и резервного капиталов, а также образования и использования резервов и разработать программу аудита. В таблице 19.1. представлен примерный план аудита.

Таблица 19.1.

Общий план аудита учредительных документов и расчетов с учредителями
Проверяемая организация
Период аудита
Количество человеко-час
Руководитель аудиторской группы
Состав аудиторской группы
Планируемый аудиторский риск
Планируемый уровень существенности

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Испол-нитель	Примечания
1	Аудит учредительных документов			Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Аудит формирования уставного капитала			
3	Аудит расчетов с учредителями			
4	Аудит начисления, удержания и перечисления налога на дивиденды			

Руководитель аудиторской организации _____ _____
Подпись *Расшифровка*

Руководитель аудиторской группы _____ _____
Подпись Расшифровка

В таблице 19.2. представлена примерная программа аудиторской проверки учредительных документов и расчетов с учредителями.

Таблица 19.2.

Программа аудита учредительных документов и расчетов с учредителями

Проверяемая организация
Период аудита
Количество человеко-час
Руководитель аудиторской группы
Состав аудиторской группы
Планируемый аудиторский риск
Планируемый уровень существенности

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечания
1	2	3	4	5	6
1	**Аудит учредительных документов**				Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
1.1	Проверка учредительных документов			Копии учредительных документов	
1.2	Проверка наличия разрешительных документов на право заниматься определенными видами деятельности			Копии разрешений, лицензий и т.д.	
1.3	Прослеживание отражения величины уставного капитала, долей, распределенных согласно учредительным документам			Копии учредительных документов, регистров бухгалтерского учета, баланса	

1	2	3	4	5	6
1.4	Сопоставление учредительных документов, решений акционеров, собственников, руководства экономического субъекта с данными бухгалтерского учета по отражению видов деятельности			Копии учредительных документов, регистров бухгалтерского учета	
1.5	Проверка документов, подтверждающих права собственности учредителей на имущество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал			Договоры купли-продажи, патенты, авторские свидетельства, платежные документы, нотариальные документы	
1.6	Проверка регистрации изменений учредительных документов			Копии о регистрации и перерегистрации учредительных документов	
2	**Аудит формирования уставного капитала**				
2.1	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал			Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета	
2.2	Проверка формирования уставного капитала по учредителям и по срокам			Копии учредительных документов, журналов хозяйственных операций	

1	2	3	4	5	6
2.3	Проверка величины задолженности по вкладам в уставный капитал, величины собственных акций, выкупленных у акционеров			Регистры бухгалтерского учета, баланс	
2.4	Проверка правильности оценки вносимых в устав-ный капитал материальных ценностей, отчетов недвижимости, прав и т.д. в качестве вкладов			Методики оценки, протоколы собраний учредителей	
2.5	Проверка бухгалтерского оформления вносимых в качестве вклада в уставный капитал материальных ценностей, объектов независимости, прав и т.д.			Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета, рабочий план	
2.6	Проверка бухгалтерского оформления увеличения уставного капитала			Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета, протоколы, отчет об изменении капитала	
2.7	Проверка бухгалтерского оформления уменьшения уставного капитала			Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета, протоколы, отчет об изменении капитала	
3	**Аудит расчетов с учредителями**				
3.1	Проверка отражения расчетов с учредителями по счету «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»			Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс	

1	2	3	4	5	6
3.2	Проверка отражения расчетов с учредителями по «Счетам учета задолженности учредителям»			Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета	
3.3	Проверка полноты и правильности расчета доходов, полученных учредителями			Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы	
3.4	Проверка организации учета и выплаты дивидендов			Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров	
3.5	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал оборотных и внеоборотных активов			Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс	
3.6	Проверка фактического выбытия оборотных и внеоборотных активов в результате расчетов с учредителями			Протоколы, приказы, расчеты, акты, регистры бухгалтерского учета, баланс	
3.7	Проверка расчетов при выбытии из состава учредителей			Протоколы, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств	

1	2	3	4	5	6
4	**Аудит начисления, удержания и перечисления налога на дивиденды**				
4.1	Проверка правильности расчетов по налогу на дивиденды			Справки, расчеты, сведения	
4.2	Проверка правильности расчетов по иным обязательным платежам			Справки, расчеты, сведения	

19.3. АУДИТ ЮРИДИЧЕСКОГО СТАТУСА И УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

К учредительным документам предприятия относится устав, утвержденный учредителями (учредительным собранием) и зарегистрированный в законодательном порядке. При преобразовании государственного предприятия в акционерное общество учредительным документом также является проспект эмиссии, утверждаемый органом, уполномоченным распоряжаться государственным имуществом. Проверка учредительных документов осуществляется в разрезе установления их соответствия законодательству и законности внесения в них изменений.

При проведении аудита аудитор должен проверить юридический статус и право функционирования данного экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством. Для этих целей используются следующие основные документы: устав клиента и учредительный договор организации.

Согласно Гражданскому Кодексу Республики Узбекистан юридическое лицо для осуществления своей деятельности действует на основании устава либо учредительного договора и устава, либо только учредительного договора. Учредительный договор юридического лица заключается, а устав утверждается его учредителями. В уставе закрепляются функции юридического лица, его капитал, структура, порядок образования и полномочия органов управления, порядок реорганизации или ликвидации, а также формулируются принципы бухгалтерского учета и контроля. Учредительные документы могут быть изменены. Эти изменения получают силу с момента государственной регистрации.

В процессе аудита следует проверить наличие свидетельства о государственной регистрации, в том числе новой редакции устава и учредительных документов (если вносились в них изменения).

Выясняется, предусмотрено ли в уставе создание резервного и других фондов, а также порядок распределения прибыли, порядок реорганизации, ликвидации организации, распределения имущества, осуществления внешнеэкономической деятельности и т.д.

В процессе аудита устанавливается: когда и где зарегистрировано предприятие, в каком банке открыт расчетный и другие счета данной организации; кто учредители и их доли вкладов в уставном капитале; соответствуют ли размеры вкладов каждого учредителя и в целом размерам уставного капитала, требованиям законодательных актов.

В процессе проверки также подлежат изучению такие организационные документы, как: патент для субъектов малого предпринимательства; проспект эмиссии и реестр акционеров для акционерных обществ; выписки из протоколов решений Совета директоров, годового собрания акционеров и текущих решений учредителей; приказы и распоряжения исполнительной дирекции; переписка с учредителями и акционерами; внутренние положения и другие документы внутренней регламентации хозяйствующего субъекта.

В ходе проверки устанавливается: организационно-правовая форма, структура организации и ее соответствие Гражданскому Кодексу Республики Узбекистан; структура управления экономическим субъектом и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений; имеет ли право экономический субъект создавать на территории Республики Узбекистан и за рубежом филиалы и другие подразделения, выделенные на самостоятельный баланс.

Следует изучить, какими видами деятельности занимается организация, нет ли отклонений от видов деятельности, предусмотренных в зарегистрированном уставе организации. Необходимо помнить, что отдельные виды деятельности требуют государственной регистрации или лицензирования. Поэтому аудиторы в ходе проверки должны выяснить, имеются ли лицензии, например, на торгово-сбытовые виды деятельности, на операции с ценными бумагами, на банковские виды деятельности, на строительно-монтажные работы и т.д.

Если на такие виды деятельности у организации нет лицензии (разрешения), то проведенные операции по указанным видам деятельности считаются незаконными.

Проверяя учредительные документы, аудитор должен установить, как формируются средства уставного (оплаченного) капитала организации, все ли учредители, согласно законодательству, своевременно вносят доли своих вкладов в уставный капитал (до регистрации организации 30 процентов взносов, а остальные 70 процентов взносов - в течение года, для акционерных обществ - 75 процентов, остальные 25 процентов - в течение года).

Аудитору предстоит изучить состав учредителей и источники их взносов в уставный капитал, имея в виду, что такими источниками могут быть только собственные средства. Запрещено направлять в уставный фонд бюджетные источники, кредиты, средства политических организаций и специализированных общественных фондов. Аудитор должен установить, нет ли в числе участников предприятий с неликвидным балансом или объявленных несостоятельными (банкротами). Следует изучить структуру организации и ее соответствие Гражданскому Кодексу.

Предприятия вправе создавать дочерние, зависимые хозяйственные общества. Если у проверяемого предприятия таковые имеются, аудитор должен проверить порядок ведения учета расчетов с этими обществами, который осуществляется на счетах учета расчетов с подразделениями, выделенными на отдельный баланс. Эти счета используют как предприятия, создавшие дочерние (зависимые) общества, так и сами дочерние (зависимые) предприятия при всех видах расчетов между этими предприятиями, за исключением расчетов по вкладам в уставный капитал.

Аудитору нельзя оставлять без внимания и изменения в составе учредителей предприятия. Практике известны случаи получения учредителем крупных займов у клиента с последующим выбытием не только из числа учредителей этого клиента, но и действующих предприятий вообще.

В ходе проверки учредительных документов аудитор устанавливает перечень хозяйственных операций, для осуществления которых создан данный экономический субъект. Такая информация понадобится для последующей проверки. Аудитор, в частности, устанавливает, предусмотрено ли в уставе право создавать за рубежом филиалы, представительства, заниматься внешнеэкономической деятельностью. Также важно иметь в виду, что при разработке уставов предприниматели заинтересованы «создать крышу» для льготного налогообложения.

19.4. АУДИТ ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

В ходе проверки формирования уставного капитала устанавливается своевременность, т.е. соблюдение сроков формирования уставного капитала, полнота перечисления заявленного взноса и источники формирования (за счет собственных средств учредителей или участников, взносов третьих лиц).

Уставный капитал - это минимальная величина капитала, зарегистрированная в уставе хозяйствующего субъекта.

Другими словами, уставный капитал (фонд) представляет собой совокупность вкладов участников (собственников) в имущество при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

В условиях рынка уставный капитал, с одной стороны, представляет стоимость имущества предприятия, с другой стороны – сумму обязательств предприятия перед учредителями, инвесторами. Изменения в порядке отражения финансово-хозяйственных операций по уставному капиталу продиктованы требованиями современных рыночных отношений, складывающихся в республике. Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством и учредительными документами. Формирование уставного капитала осуществляется по-разному в зависимости от формы собственности экономического субъекта: в акционерных обществах - за счет подписки на акции акционеров, в обществах с ограниченной ответственностью - за счет вкладов каждого участника, на государственных предприятиях - за счет закрепленного за данным экономическим субъектом имущества государства.

Проверяя формирование уставного капитала, аудитору следует убедиться в достоверности его суммы. Ее показывают в балансе и в форме № 5 «Отчет о собственном капитале». Аудитор сравнивает ее с данными учредительных документов. Сальдо по «Счетам учета уставного капитала» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах организации.

Аудитор должен знать, что после государственной регистрации хозяйствующего субъекта в бухгалтерии этой организации должны были учесть уставный капитал дебетованием счетов для учета задолженности учредителей по взносам в уставный капитал и кредитованием счетов для учета уставного капитала.

Если при проверке на балансе остатки сальдо на этих счетах будут совпадать, то это означает, что учредители не внесли вклады в уставный капитал. Такие организации считаются не учрежденными (несостоявшимися) и подлежат ликвидации.

В счет вкладов в уставный капитал предприятия могут быть внесены здания, сооружения, оборудование и другие материальные ценности; нематериальные активы, денежные средства в валютах стран участников совместного предприятия и в свободно конвертируемой валюте.

Аудитор проверяет поступление взносов учредителей на основе данных первичных документов и записей по кредиту счета для учета задолженности учредителей по взносам в уставный капитал в корреспонденции с дебетом счетов учета основных и денежных средств, нематериальных активов, производственных запасов и других.

Так, по данным приходных кассовых ордеров, выписок банка с расчетного и валютного счетов с приложенными к ним оправдательными документами проверяют полноту и своевременность оприходования на расчетный и валютный счета вкладов учредителей.

Материальные ценности, нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, зафиксированному в учредительных документах, определяются и оцениваются по соглашению учредителей. Валюта и валютные ценности оцениваются по курсу ЦБ РУз, действовавшему в день регистрации устава общества. Ценные бумаги и другие финансовые активы, вносимые в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются по соглашению учредителей.

Материальные ценности, нематериальные активы, фактически внесенные в уставный капитал или в оплату акций, оцениваются по реальной рыночной стоимости во время их передачи в активы общества.

Нематериальные активы, не имеющие рыночной стоимости, оцениваются по данным, зафиксированным в учредительных документах, или по соглашению сторон. Оценку таких объектов обычно поручают квалифицированным специалистам.

Валюта и валютные ценности, фактически внесенные в счет взносов в уставный капитал, оцениваются по официальному курсу, действующему во время их поступления на счета общества.

Ценные бумаги оцениваются по последнему биржевому курсу.

Иные финансовые активы, а также ценные бумаги, не котирующиеся на биржах, оцениваются по соглашению сторон. В сложных случаях, а также когда это требуется законодательством, правильность оценки активов, внесенных в качестве вкладов в уставный капитал, подтверждается заключением независимого аудитора.

Оценка материальных и валютных ценностей, нематериальных и финансовых активов, фактически внесенных в счет вкладов в уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах и предварительных соглашениях.

Используя информацию актов приема-передачи основных средств, документов, отражающих поступление нематериальных активов, и дебетовые обороты по счетам для учета основных средств и нематериальных активов определяют стоимость переданного оборудования, зданий, сооружений, имущественных прав на интеллектуальную собственность. На основании данных актов о приеме материалов, товарно-транспортных накладных, счетов по учету производственных запасов выясняют стоимость поступивших материальных ценностей.

Каждый вклад подтверждается документально, где обязательно должна быть ссылка на формирование уставного капитала. Кроме того, отдельные виды средств, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, должны подтверждаться документами, показывающими личную собственность учредителей – физических лиц. К таким средствам относятся, например, приватизированная квартира, интеллектуальная собственность, транспортные средства и т.п. Таким образом, аудитор проверяет аналитический учет расчетов по вкладам учредителей, который ведется с каждым из них в карточках или ведомостях, где отражается сумма задолженности по вкладам, дата ее погашения, суммы внесенных активов в погашение задолженности.

Особое внимание аудитору следует обращать на техническую сторону регистрации сравнительно нового вида средств – нематериальных активов, вносимых учредителями. Это имущественные права на изобретения и другие объекты интеллектуальной собственности, на пользование земельными и природными ресурсами, лицензии на определенные виды деятельности, плата за пользование брокерским местом, торговыми знаками, марками и т.п.

В учете нематериальные активы оцениваются по договорным ценам, установленным при необходимости с участием экспертов. В некоторых случаях, не согласуя это со всеми учредителями, такую часть собственности, принадлежащую отдельным физическим лицам, оценивают не по ее реальной стоимости, а во много раз больше, хотя она этого, возможно и не стоит.

Поэтому необходимо установить, каким образом производилась оценка интеллектуальной собственности: если она, например, представляет собой научные разработки, то не устарели ли они? Поскольку этот вид активов во многих случаях не имеет материальной структуры, то на практике часто возникает вопрос о контроле за фактическим поступлением в организацию того или иного объекта нематериальных активов.

Несмотря на специфичность указанной категории средств, поступление нематериальных активов должно производиться в форме соответствующей документации. Это могут быть документы, описывающую какую-либо информацию, промышленный рисунок, рецептуру и т.п. При этом в обязательном порядке должен составляться документ, фиксирующий факт поступления в организацию нематериальных активов и срок их амортизации.

Вклады участников в уставный капитал отражаются в учете и балансе по мере их фактического поступления. Моментом фактического поступления взносов в уставный капитал организации является:

- для денежных средств – дата зачисления денег на расчетный (валютный) счет или внесения в кассу;

- для основных средств, материальных и нематериальных активов – дата составления акта приема-передачи основных средств, материальных и нематериальных активов и других документов, подтверждающих поступление указанных объектов.

Полнота внесения вкладов учредителей в уставный капитал предприятия проверяется путем сопоставления его размера, зафиксированного в учредительных документах и числящегося на счетах учета уставного капитала, с величиной задолженности по счету учета задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал.

В ходе проверки уставного капитала необходимо установить законность и правильность оформления бухгалтерских документов и произведенных записей по счету учета уставного капитала в журнале-ордере № 13, их соответствие действующему законодательству.

При проверке численности учредителей и их долей вкладов в уставном капитале организации аудитор должен помнить, что максимальная численность учредителей и максимальная доля вклада в уставный капитал одного учредителя, а также минимальный размер уставного капитала определяются законом для юридических лиц соответствующего вида.

Поэтому необходимо установить, каким образом производилась оценка интеллектуальной собственности: если она, например, представляет собой научные разработки, то не устарели ли они? Поскольку этот вид активов во многих случаях не имеет материальной структуры, то на практике часто возникает вопрос о контроле за фактическим поступлением в организацию того или иного объекта нематериальных активов.

Несмотря на специфичность указанной категории средств, поступление нематериальных активов должно производиться в форме соответствующей документации. Это могут быть документы, описывающую какую-либо информацию, промышленный рисунок, рецептуру и т.п. При этом в обязательном порядке должен составляться документ, фиксирующий факт поступления в организацию нематериальных активов и срок их амортизации.

Вклады участников в уставный капитал отражаются в учете и балансе по мере их фактического поступления. Моментом фактического поступления взносов в уставный капитал организации является:

- для денежных средств – дата зачисления денег на расчетный (валютный) счет или внесения в кассу;

- для основных средств, материальных и нематериальных активов – дата составления акта приема-передачи основных средств, материальных и нематериальных активов и других документов, подтверждающих поступление указанных объектов.

Полнота внесения вкладов учредителей в уставный капитал предприятия проверяется путем сопоставления его размера, зафиксированного в учредительных документах и числящегося на счетах учета уставного капитала, с величиной задолженности по счету учета задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал.

В ходе проверки уставного капитала необходимо установить законность и правильность оформления бухгалтерских документов и произведенных записей по счету учета уставного капитала в журнале-ордере № 13, их соответствие действующему законодательству.

При проверке численности учредителей и их долей вкладов в уставном капитале организации аудитор должен помнить, что максимальная численность учредителей и максимальная доля вклада в уставный капитал одного учредителя, а также минимальный размер уставного капитала определяются законом для юридических лиц соответствующего вида.

Следует отметить, что уставный фонд не должен превышать величину, установленную учредительными документами. Поэтому одной из важных задач аудита является проверка соблюдения принципа стабильности величины уставного капитала, ее соответствие размеру, определенному учредительными документами. Однако в случаях, предусмотренных законодательством или учредительными документами, допускается его увеличение или уменьшение. В частности, такие случаи могут иметь место при приеме новых участников организации, внесении ими дополнительных взносов или направлении части полученной от хозяйственной деятельности предприятия прибыли на увеличение капитала.

Увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли отражается по дебету счета учета нераспределенной прибыли и кредиту счетов учета уставного капитала.

Уменьшение уставного капитала отражается по дебету счетов учета уставного капитала и кредиту счета задолженности выбывающим учредителям по их доле.

В акционерном обществе уставный капитал может увеличиваться за счет выпуска (эмиссии) новых акций или повышения их номинальной стоимости, а уменьшаться – за счет выкупа части акций у их держателей и снижения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества. Поэтому, осуществляя проверку, аудитору следует проверить обоснованность изменений в уставном капитале и в учредительных документах предприятия.

Уставный капитал при необходимости может пополняться также за счет целевых взносов его учредителей.

Непременным условием качественно проведенной проверки является осуществление с участием аудитора инвентаризации имущества и нематериальных активов, внесенных в качестве вступительного взноса. Практике известны факты принятия на учет акций, количество которых превышает их общую сумму, выпущенную учредителем. В составе имущества иногда продолжают числиться в учете пришедшие в негодность основные средства, инвентарь и хозяйственные принадлежности или в числе нематериальных активов – ноу-хау (know-how), потерявшее интеллектуальную значимость.

19.5. АУДИТ ДОБАВЛЕННОГО КАПИТАЛА

Проверка добавленного капитала осуществляется по счетам учета добавленного капитала. Эти счета предназначены для учета эмиссионного дохода, получаемого при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость и курсовой разницы при формировании уставного капитала.

Аудитору необходимо проверить правильность формирования и пополнения этого капитала.

Обычно первичная продажа акций осуществляется по ценам, превышающим номинальную стоимость, т.е. с премией. Номинальная стоимость зачисляется в уставный капитал, а эмиссионный доход (превышение рыночной стоимости над номинальной) зачисляется в добавленный капитал.

Также на предприятии должен вестись аналитический учет по «Счетам учета уставного капитала», т.е. объявленного, подписанного, оплаченного капитала. Аудитору необходимо проверить правильность организации и ведения аналитического учета по «Счетам учета добавленного капитала».

Акции, реализованные без оформления предварительной подписки на них, отражаются на счетах бухгалтерского учета по дебету счетов денежных средств и кредиту «Счетов учета уставного капитала» или «Счетов учета добавленного капитала».

На сумму, определяемую договорами о подписке на приобретение акций, в бухгалтерском учете АООТ образуется уставный и добавленный капитал, независимо от поступления денег или иного имущества в его активы. На сумму подписки создается в учете дебиторская задолженность.

При проверке аудитор уделяет большое внимание возможности предприятия предоставить информацию по видам выпущенных и оплаченных акций, по счетам их держателей или лицевым счетам учредителей и вкладчиков. В договорах о подписке на акции предусматривается продажная цена акции, срок погашения задолженности, валюта платежей или виды и стоимость имущества, принимаемого в счет оплаты акций, приобретаемых по подписке. Права, вытекающие из владения акциями, подписчик получает обычно после полной оплаты акций, на которые он заключил договор подписки.

Имущество, денежные средства, передаются акционерному обществу по договорам о подписке на акции.

В ходе проверки добавленного капитала аудитор проверяет организацию учета акций, выкупленных самим обществом.

Собственные акции выкупаются АО в целях:

поддержания курса акций на приемлемом уровне;

увеличения дивидендов на каждую оставшуюся у держателей акцию;

распространения акций среди своего персонала или увеличения номинальной стоимости оставшихся акций;

предотвращения скупки акций другими фирмами для установления контроля.

В бухгалтерском учете выкупленные акции отражаются по цене приобретения на счетах учета выкупленных акций.

Выкупленные акции акционерное общество может держать на своем балансе, вновь продавать их на фондовом рынке. По решению акционеров на сумму выкупленных акций может быть уменьшен уставный капитал, а сами акции – аннулированы. Однако согласно закону «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» такие акции могут быть на счете не более года. Аудитору необходимо проверить это соответствие, так как выкупленные акции, числящиеся на балансе более года, считаются недействительными. Предприятие по истечении этого срока должно либо продать их, либо аннулировать с одновременным уменьшением уставного капитала.

Во всех случаях, когда эмитент выкупает свои собственные акции, его имущество уменьшается при одновременном уменьшении суммы акционерного капитала. Последствия операций по покупке, а затем вторичной продаже собственных акций, если акция продается по цене, превышающей стоимость покупки, то излишне полученная сумма записывается в кредит счета 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности».

При продаже собственных акций по ценам ниже стоимости их покупки разница записывается на дебет счета 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности».

Аннулирование выкупленных акций осуществляется одновременным уменьшением уставного капитала:

Дебет «Счетов учета уставного капитала»

Кредит «Счетов учета выкупленных собственных акций»

Проверяя это, аудитор должен знать, на законной ли основе осуществляются операции с ценными бумагами.

В ходе аудита аудитор проверяет правильность бухгалтерских записей в журналах-ордерах № 12 и № 13.

19.6. АУДИТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

Резервный капитал создается в основном за счет резервирования чистой прибыли для пополнения собственного капитала, если это предусмотрено уставом. По законодательству Республики Узбекистан акционерные общества имеют право создавать резерв в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15 % от его уставного капитала. Размер ежегодных отчислений в резервный капитал не может быть менее 5 % от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

На счете учета резервного капитала кроме резерва за счет прибыли, отражается инфляционный резерв, который образуется при переоценке имущества, а также стоимость безвозмездно полученного имущества, кроме денежных средств и других поступлений, увеличивающих имущество акционерного общества (товарищества).

Аудитору необходимо проверить правильность бухгалтерских проводок по учету резервного капитала.

При формировании уставного капитала предприятия с участием иностранного капитала может возникнуть курсовая разница, которая показывается как добавленный капитал.

Оценка материальных ценностей, нематериальных и финансовых активов, фактически внесенных в счет вкладов в уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах и предварительных соглашениях.

Также аудитор проверяет правильность образования и пополнения резервного капитала: не составляет ли образованный за счет отчислений от прибыли резервный капитал менее 15 % уставного капитала; все ли инфляционные резервы, образовавшиеся при переоценке имущества (основных средств), отнесены на увеличение резервного капитала; все ли безвозмездно поступившее имущество зачислено на увеличение резервного капитала. Источниками проверки являются устав предприятия, Постановления Республики Узбекистан о переоценке, расчеты переоценок, договора о безвозмездном получении имущества, акты приема-передачи, извещения (авизо) и прочие.

Резервный капитал используется для развития производства, для выплаты заработной платы и налогов в бюджет в случае прекращения деятельности предприятия, покрытия инфляционных убытков, для пополнения уставного капитала по решению Совета акционерного общества, для погашения сумм переоценок и других направлений развития акционерного общества. В акционерном обществе открытого типа резервный капитал может быть направлен на выплату дивидендов по привилегированным акциям при отсутствии или недостаточной прибыли.

Аудитор может столкнуться с фактами, когда средства резервного капитала расходуются на оказание материальной помощи, оплату труда и даже выплату премий персоналу предприятия. Поэтому аудитор должен тщательно проверить использование резервного капитала путем анализа записей по счету резервного капитала в корреспонденции со счетами учета расчетов с учредителями и нераспределенной прибыли.

19.7. АУДИТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ

Порядок расчетов с учредителями (акционерами) аудитор проверяет по счетам учета задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал, а также счету учета задолженности учредителям по начисленным дивидендам.

Аудитору необходимо проверить аналитический учет, основанием для которого служат учредительные документы, акты приема-передачи основных средств и нематериальных активов, платежные поручения, приходные кассовые ордера и другие. Необходимо проверить наличие документов, подтверждающих право собственности учредителей на имущество, вносимое в оплату приобретенных ими акций при государственной регистрации общества с участием организации государственной собственности.

Чистая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, как правило, предназначается на две цели: на создание резервного капитала и выплату дивидендов.

Дивиденд - доход держателям акций, участникам в капитале хозяйственных обществ, выплачивается в виде дивиденда из нераспределенной прибыли. На дивиденды может быть направлена часть прибыли, полученной обществом после вычета налогов на прибыль, платежей по облигационным займам, пополнения резервного капитала. Согласно Закону «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» акционерные и иные общества не могут распределять прибыль между акционерами, направлять ее на иные цели, кроме уплаты налогов и других обязательных платежей до полной оплаты уставного капитала, а также в случаях, когда чистая стоимость имущества акционерного общества меньше его уставного и резервного капитала, либо станет меньше этого размера в результате выплаты дивиденда.

Дивидендом является часть прибыли акционерного общества, распределяемая между акционерами пропорционально числу акций: дивиденд объявляется в процентах к номинальной стоимости акции или в сумах на одну акцию.

Дивиденд может выплачиваться ежеквартально, один раз в полгода или раз в год. Выплачиваемый в течение года дивиденд является промежуточным. Окончательный размер дивиденда определяется по результатам хозяйственной деятельности за отчетный год. Дивиденд объявляется собранием акционеров по предложению совета директоров акционерного общества и не может быть больше величины, рекомендованной директорами.

Размер дивиденда по привилегированным акциям устанавливается при их выпуске. Он может быть изменен собранием акционеров, в котором принимают участие с правом голоса держатели привилегированных акций. В обществах, уставный капитал которых разделен на доли участников, размер дивиденда устанавливается пропорционально доле каждого участника.

Обязательства акционерного общества по выплате дивидендов своим акционерам отражаются на счете для учета задолженности учредителям. Аудитор, сопоставляя данные реестра акционеров и учетные данные по данному счету, проверяет своевременность оплаты акций и законность операций по их движению. В акционерном обществе открытого типа акции могут переходить из рук в руки без согласия других акционеров, но с обязательным внесением соответствующих изменений в реестр акционеров. Акции закрытого общества могут переходить их рук в руки только с согласия большинства других акционеров, если иное не оговорено в уставе.

По решению собрания акционеров, в порядке, предусмотренном уставом акционерного общества, объявляются размеры дивидендов, отдельно на обыкновенную и привилегированную акцию. По данным реестра учета акционеров в бухгалтерском учете проводится начисление дивидендов, объявленных к выплате. Аудитору необходимо проверить протокол и решение собрания акционеров, справки бухгалтерии, в которых отражаются и суммы удержанных налогов.

Перед начислением дивидендов объявляется регистрация держателей акций на предъявителя, по данным которой определяется, кому и какую сумму начислять и выплачивать. Дивиденд не начисляется и не выплачивается по акциям, неоплаченным в установленные сроки и по акциям, выкупленным обществом.

В случаях, разрешенных законом и предусмотренных уставом акционерного общества, выплата дивидендов по привилегированным акциям, при недостаточности прибыли, может проводиться за счет резервного фонда.

В соответствии с налоговым законодательством Республики Узбекистан, налог на дивиденды удерживается и подлежит уплате в бюджет у источника выплаты доходов. После начисления дивидендов в пользу участников предприятия выполняется расчет и проводится удержание налога.

Дивиденды, получаемые юридическими лицами, облагаются налогом по ставке в 15 % к сумме дохода. У физических лиц дивидендам облагаются также по ставке 15 %.

Выплата начисленных дивидендов денежными средствами отражается по дебету счета учета задолженности учредителям и кредиту счетов учета денежных средств. При выплате наличными деньгами и перечислении дивидендов аудитору необходимо проверить расходные кассовые ордера и платежные поручения. Также проверяется аналитический учет расчетов с акционерами по дивидендам, который ведется в карточках или ведомости.

Оставшаяся неоплаченной сумма дивиденда по истечении трехлетнего срока исковой давности включается в доходы акционерного общества.

При выплате дивидендов акциями последующей эмиссии (реинвестирование доходов) кредитуются счета учета уставного капитала.

Реинвестиции дивиденда в акционерный капитал поощряются узбекским законодательством. Суммы реинвестированной таким образом прибыли общества освобождаются от налогообложения. Не облагается налогом и сумма дивиденда, вновь вложенная в акционерный капитал общества. При выплате дивиденда акциями, стоимость имущества общества не изменяется, оно не обязано выплачивать деньги в счет дивиденда. Изменяется только структура капитала общества, но сохраняется неизменной пропорциональное право собственности каждого отдельного акционера.

Принимая решение о выплате дивиденда собственными акциями, общество получает возможность:

увеличить долю оборотного капитала, оплаченного акционерами путем переноса средств со счета нераспределенной прибыли на счета уставного капитала;

сберечь оборотный капитал общества, так как ему не нужно затрачивать на выплату дивиденда;

снизить биржевой курс акций общества, если ему это выгодно;

избежать налогообложения дивиденда и прибыли.

При выплате дивиденда акциями возникает вопрос о том, по какой цене учитывать выданные акции - по номинальной или по рыночной. Специалисты считают, что если среди акционеров распределяется небольшая часть выпущенных акций, в пределах до 20 процентов обыкновенных акций находящихся в обращении, их следует оценивать по рыночным ценам. При выплате дивиденда крупным пакетом акций целесообразно применять номинальную стоимость акций.

Дивиденд может выплачиваться как в денежной, так и в натуральной форме, если акционеры согласны с этим. Выплата дивидендов продукцией

предприятия отражается на бухгалтерских счетах дебетованием счета учета задолженности учредителям и кредиту счетов учета готовой продукции или товаров.

Таким образом, для проверки расчетов с учредителями аудитору целесообразно составлять таблицу контроля полноты поступления взносов учредителей в уставный капитал или своевременности оплаты акций.

Проверку расчетов с учредителями по доходам, аудитор, как было отмечено выше, осуществляет по следующим документам: протокол и решение собрания акционеров, справки бухгалтерии, платежные ведомости.

19.8. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ

При организации учета расчетов с учредителями и формировании уставного капитала возникают различные упущения, ошибки, испорченные записи. Основные из них:

кредитовый остаток по «Счетам учета уставного капитала» не соответствует заявленному учредительными документами;

необоснованное увеличение уставного капитала в результате завышения стоимости материальных ценностей, нематериальных активов, вносимых в счет уставного капитала;

невнесение или неполное внесение учредителями долей в уставный капитал;

несвоевременное внесение изменений в реестр акционеров;

несвоевременное оформление выбытия и приема новых учредителей;

невыплата дивидендов по привилегированным акциям;

неправильное оформление крупных сделок для акционерных обществ;

неправильное оформление вносимых учредителями долей в уставный капитал;

неправильное оформление возврата учредителям долей из уставного капитала;

отсутствие подтвержденных документов по совершенным финансово-хозяйственным операциям;

недооформленные и просроченные документы;

исправления записей в документах без необходимых оснований;

отсутствие подлинников или копий, заверенных в соответствии с законодательными документами;

фиктивные документы и операции;

неотражение свершившихся операций;

деятельность без лицензии;

неправильное исчисление налога на дивиденды;

неисполнение нормативных документов.

ГЛАВА 20. АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

20.1. ЦЕЛИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ИСТОЧНИКИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

Целью аудита финансовой отчетности является проверка полноты и достоверности показателей финансовой отчетности и их соответствия действующему законодательству.

Основными источниками проведения аудиторской проверки являются:

а) нормативно-правовая база:

Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30 августа 1996 г.;

Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (новая редакция) от 26 мая 2000 г.;

НСБУ № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция к его применению»;

«Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», Постановление Кабинета Министров РУз от 5 февраля 1999 г. № 54;

Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности;

НСБУ РУз № 1 «Учетная политика и финансовая отчетность»;

НСБУ № 3 «Отчет о финансовых результатах»;

НСА РУз № 3 «Планирование аудита»;

НСА РУз № 10 «Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности»;

НСАД № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности»;

Приказ Министерства Финансов Республики Узбекистан от 15 января 1997 г. № 5 «Об утверждении форм и объеме годовой и квартальной финансовой отчетности предприятий (организаций)».

б) первичные документы и учетные регистры: бухгалтерский баланс – форма № 1; отчет о финансовых результатах – форма № 2; отчет о движении основных средств – форма № 3; отчет о денежных потоках – форма № 4; отчет о собственном капитале – форма № 5; журналы-ордера и ведомости учета по счетам счетов.

20.2. ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ, ПЛАН И ПРОГРАММА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Приступая к аудиторской проверке финансовой отчетности, аудитор должен оценить систему внутреннего контроля финансовой отчетности. Это можно сделать при помощи тестирования. В таблице 20.1. приведен примерный перечень вопросов, которые используются при тестировании.

Таблица 20.1.

Тесты оценки внутреннего контроля

Организация_____

Период_____

Составил (ф.и.о.)_____

Дата (дата составления документа)_____

Проверил (ф.и.о.)_____

№	Проверяемые вопросы	Да	Нет	Ссылка	Коммен-тарий
1	2	3	4	5	6
1	**Организация**				
	1.1. Выделены ли пределы личной ответственности за совершаемую и контролируемую деятельность: - в письменной форме; - известны ответственным лицам.				
	1.2. Имеются ли рабочие расписания для ведения бухгалтерского учета;				
	1.3. Имеется ли эффективно работающий отдел внутреннего аудита (рассмотрите квалификацию и объективность персонала данного отдела)				
2	**Контроль**				
	2.1. Учреждена ли система доведения финансовой политики и процедур внутреннего контроля до персонала				

1	2	3	4	5	6
	2.2. Характеристики ревизионной комиссии организации:				
	а) четкое определение обязанностей				
	б) наличие ресурсов (профессиональные контролеры и специалисты) и полномочий для выполнения обязанностей				
3	**Отчетность**				
	3.1. Промежуточная бухгалтерская отчетность: - составляется регулярно; - составляется время от времени; - составляется достаточно детализированно.				
	3.2. Соблюдается ли распределение обязанностей при отсутствии кого-либо из персонала из-за болезни, отпуска или недобора кадров?				
	3.3. Используют ли все работники право отпуска?				
	3.4. Распределены ли следующие функции: - инициирование сделок; - подготовка исходной документации; - договорная работа; - хранение активов; - изменение рабочей документации; - корректировка допущенных ошибок.				
	3.5. Соблюдается ли график предоставления отчетности?				
	3.6. Составлен ли приказ об учетной политике?				

После проведения тестирования аудитор должен включить в общий план аудита план проведения аудиторской проверки достоверности финансовой отчетности. Примерный план аудиторской проверки приведен в таблице 20.2.

Таблица 20.2.

План аудиторской проверки

Проверяемая организация «_____»
Период аудита с «___»_____ по «___»_____ 200__ г.
Количество человеко – часов_____
Руководитель аудиторской группы_____
Состав аудиторской группы _____
Аудиторский риск _____ %
Уровень существенности _____ %

№	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1	2	3	4	5
1.	Аудит тождественности показателей финансовой отчетности и регистров бухгалтерского учета			
2.	Аудит правильности составления бухгалтерского баланса			
3.	Аудит правильности составления отчета о финансовых результатах			
4.	Аудит правильности составления других форм отчетности			

После составления плана аудита разрабатывается подробная программа аудиторской проверки достоверности финансовой отчетности. Примерная программа аудиторской проверки достоверности финансовой отчетности приведена в таблице 20.3.

Таблица 20.3.

Программа аудита

Проверяемая организация «_____»
Период аудита с «___»_____ по «___»_____ 200__ г.
Количество человеко – часов _____
Руководитель аудиторской группы _____
Состав аудиторской группы _____
Аудиторский риск _____ %
Уровень существенности _____ %

№	Перечень проверяемых вопросов и (или) аудиторских процедур по разделам аудита	Ссылка на аудиторские процедуры: тесты, методики и т.п.	Период прове-дения	Испол-нитель	Отчетные и рабочие документы аудитора	Приме-чания
1	2	3	4	5	6	7
1	**Аудит тождественности показателей финансовой отчетности и регистров бухгалтерского учета**					
	1.1. Проверка обоснованности записей на счетах бух. учета как обеспечение достоверности финансовой отчетности					
	1.2. Проверка правильности составления учетных регистров					
	1.3. Изучение финансовой отчетности предприятия и проверка обеспечения установленных сроков ее представления					
	1.4. Сверка показателей аналитического учета с показателями Главной книги и статей баланса					

1	2	3	4	5	6	7
2	**Аудит правильности составления финансовой отчетности**					
	2.1. Проверка правильности составления баланса					
	2.2. Проверка правильности отражения в балансе основных средств и нематериальных активов					
	2.3. Проверка правильности отражения в балансе расчетных операций					
	2.4. Проверка правильности отражения в балансе денежных средств					
	2.5. Проверка правильности отражения в балансе источников собственных средств					
	2.6. Проверка правильности составления отчета о финансовых результатах					
	2.7. Проверка правильности составления других форм отчетности					

20.3. ПРОВЕРКА ОБОСНОВАННОСТИ ЗАПИСЕЙ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Проверка записей на счетах бухгалтерского учета является одним из ответственных вопросов при проведении аудита предприятия, ибо она служит делу обеспечения достоверности показателей форм финансовой отчетности, с которой и снимается основная информация, характеризующая показатели хозяйственно-финансовой деятельности предприятия. Без квалифицированного осуществления этой работы не может быть обеспечена полная уверенность в достоверности показателей отчетности как основной базы информации для составления объективного аудиторского заключения.

При проведении аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия в качестве информационной базы аудита используются показатели форм отчетности, учетные регистры и первичные документы.

Наибольший массив информации о состоянии деятельности предприятия для аудита содержится в финансовой отчетности, которая в денежном выражении характеризует результаты деятельности предприятия за отчетный период и его финансовое положение.

Информационный материал для проведения аудита за отчетный период содержится в учетных регистрах предприятия – в Главной книге, журналах-ордерах или мемориальных ордерах, оборотных ведомостях по счетам синтетического и аналитического учета, отчетах кассира, накопительных, группировочных, расчетно-платежных ведомостях, лицевых счетах, карточках аналитического учета и т.д. При этом в учетных регистрах сосредоточены все бухгалтерские записи по хозяйственным финансовым операциям предприятия с использованием метода двойной записи, т.е. отражения каждой хозяйственной операции по дебету и кредиту соответствующих счетов.

При сплошной или выборочной проверке аудитору следует оценить правильность указания в учетных регистрах корреспонденции бухгалтерских счетов исходя из экономического содержания отраженных в указанных регистрах хозяйственных операции и выявить случайные арифметические ошибки и случайные неправильные бухгалтерские записи (проводки) – для их устранения в дальнейшем, а также сознательные ошибки, т.е. бухгалтерские записи, произведенные в целях вуалирования отчетных данных, особенно по показателям, характеризующим финансовые результаты деятельности предприятия, величину его основных оборотных активов, задолженность другим предприятиям и банкам в целях приукрашивания своего финансового и имущественного положения – для уведомления об этом руководства.

Такая проверка в настоящее время имеет актуальный характер, так как отдельные руководители предприятий пытаются не показывать в финансовой отчетности сложившуюся картину своего финансового и имущественного положения в целях снижения налоговых платежей, обеспечения возможности получения кредита и дезинформации внешних пользователей, пытаются исказить отчетные данные предприятия, в том числе, и за счет искажения сумм оборотов по соответствующим хозяйственным финансовым операциям. Учитывая это, даже в международных аудиторских стандартах предусматривается возможность создания у предприятия условий, увеличивающих риск обмана или ошибки.

Для установления обоснованности записей на счетах бухгалтерского учета как в части правильности указания корреспондирующих бухгалтерских счетов, так и в денежном выражении необходимо внимательно изучить первичные документы, относящиеся к проверяемым бухгалтерским записям и являющиеся письменным свидетельством действительно совершенных хозяйственных операций, придающих юридическую силу данным бухгалтерского учета.

Как известно, все записи в бухгалтерском учете ведутся на основе первичных документов. Затем сведения из них переносятся в учетные регистры, где они систематизируются, т.е. записываются на бухгалтерских счетах. В конце отчетного периода по данным учетных регистров заполняется отчетность предприятия.

Первичная документация дает начало движению учетной информации, обеспечивает бухгалтерский учет сведениями, необходимыми для сплошного и непрерывного отражения финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

К учету принимается только правильно оформленный документ, т.е. тот, в котором заполнены все обязательные реквизиты. Лишь в этом случае первичный документ имеет юридическую значимость. Такими реквизитами являются: наименование документа, код; дата составления, содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровка и т.д. В современных условиях допускается замена некоторых реквизитов кодами. Такое часто встречается, если бухгалтерский учет на предприятии автоматизирован при помощи вычислительной техники.

Записи в первичных бухгалтерских документах допускается производить чернилами, химическим карандашом, пастой шариковых авторучек, при помощи пишущих машинок, на принтере компьютера и т.п.

На каждом предприятии руководитель по согласованию с главным бухгалтером утверждает перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов.

Все первичные документы, поступившие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке. Проверка осуществляется по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов) и по содержанию (законность операций, логическая увязка отдельных показателей). Запрещается принимать к исполнению и оформлению первичные документы по операциям, которые противоречат действующему законодательству. Такие документы передаются руководителю и главному бухгалтеру предприятия для принятия решения. Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметки, исключающие возможность их повторного использования.

Некоторые бухгалтерские записи осуществляются на основании действующих норм, указаний, постановлений, законов и других нормативных актов, а не на основе соответствующих первичных документов: например, начисление износа основных средств, амортизации нематериальных активов, налоговых платежей, различного рода процентов (в установленных договорами величинах), переоценка основных средств и др. В этих случаях аудитор обязан проверить наличие по вышеуказанным записям соответствующих бухгалтерских справок и обоснованность их заполнения, как с законодательной точки зрения, так и с позиций правильности исчисления сумм по таким бухгалтерским записям и соответствующего их оформления.

Хранение бухгалтерских справок обеспечивается в порядке, установленном для хранения первичных документов, а ответственность за их сохранность также возлагается на руководителя и главного бухгалтера предприятия. В практике осуществления проверок деятельности предприятий аудиторы встречаются с ошибками при заполнении отчетных форм. Так, закрыв обороты в Главной книге, правильно сделав все проводки и рассчитав налоги, бухгалтер ошибочно заполняет установленные отчетные формы. Аудитор должен тщательно сверить данные отчетов с данными в Главной книге, оборотной ведомости, а также тщательно проверить стыковку отчетных форм.

Имеют место и так называемые повторяющиеся ошибки, которые возникают в случае, если бухгалтер не знает правильного метода регистрации какого-либо факта хозяйственной деятельности и каждый раз делает неправильные проводки. Эти ошибки выявить не очень сложно, поскольку они бросаются в глаза. Часто их можно увидеть, просматривая только Главную книгу или даже заполненную форму баланса. Эти ошибки приводят к наиболее существенным искажениям финансовой отчетности, и почти всегда требуется исправление бухгалтерских данных предприятия за отчетный период. Встречаются также ошибки, связанные с незнанием правил ведения бухгалтерского учета и налогового законодательства; факты отражения хозяйственных операций, которые в действительности не совершались, обнаружения подложных документов и документов, содержащих заведомо ложные сведения, и др. Например, ошибка может быть совершена в связи с неправильно взятым курсом валюты, установленным Центральным банком Республики Узбекистан на момент совершения хозяйственной операции. Ошибка обязательно устраняется в отчетном периоде, так как напрямую связана с размерами прибыли (убытков), и даже незначительная ошибка может привести к серьезным искажениям финансовых результатов.

Существует неверное представление, что с предоставлением предприятиям хозяйственной самостоятельности в условиях рынка резко уменьшаются хищения, потери материальных ценностей. Практика показывает, что и тогда на предприятиях наблюдаются нарушения законности и злоупотребления. Более того, меняются и усложняются формы и способы их совершения.

Способы нарушения законности и совершения злоупотреблений на предприятиях весьма многообразны. На первый взгляд их многообразие представляется случайным, а число возможных нарушений и злоупотреблений ограниченным. В действительности при внимательном их изучении выявляются определенные закономерности и устанавливаются их внешние и внутренние взаимосвязи.

Исследование практики аудита и судебно-экспертной работы позволяет выявить факторы, определяющие состав и способы совершения нарушений и злоупотреблений в деятельности предприятий. К таким факторам относятся дефекты в организации хозяйственной деятельности, облегчающие совершение злоупотреблений, а именно:

нарушение порядка хранения, получения и отпуска материальных ценностей и денежных средств;

несоблюдение хозяйственной дисциплины и правил совершения операций, установленных действующими положениями и инструкциями;

неправильное оформление документов;

неудовлетворительная постановка учета (запущенность, отсталость, недостоверность и др.);

неэффективность текущего контроля и недостаточная действенность внутреннего аудита.

Способ нарушения, злоупотребления, хищения зависит, прежде всего, от обстановки, в которой они осуществляются. Расхитители вынуждены приспосабливаться к тем конкретным условиям, которые существуют на отдельных участках движения денежных средств и материальных ценностей, чем и вызывается относительная стабильность способов совершения нарушений и злоупотреблений в течение определенного времени. Независимо от того, какие ценности будут похищены, денежные средства или имущество, обычно создается их резерв в местах хранения и на производстве. Так, резерв материальных ценностей формируется за счет неучтенных излишков, присваиваемых впоследствии путем подделки приходных и расходных документов, изменения количественных и качественных показателей принимаемых (отпускаемых) ценностей, обвеса, обмера получателей, завышения размера естественной убыли и др.

Излишки в производстве образуются в результате завышения списанного в расход сырья, недовложений в продукцию, замены одних видов сырья другими, увеличения количества отходов и др.

Нарушители при совершении злоупотреблений стремятся придать своим преступным действиям вид обычных для данного предприятия операций. При этом используются различные недостатки в организации сохранности собственности, которые становятся условиями, способствующими злоупотреблениям. Наиболее распространенными из них являются недостатки в учете, контроле, нормировании и др. Наличие таких условий создает объективные возможности для совершения и сокрытия злоупотреблений.

Нередко эти условия умышленно создаются самими работниками предприятия: они запутывают учет, нарушают финансовую дисциплину, порядок совершения операций и составления документов.

Способы нарушений и злоупотреблений зависят не только от условий движения имущества, но и от субъекта преступления. Злоупотребления могут быть совершены: единичным исполнителем; группой лиц из числа работников предприятия, связанных выполнением одной из смежных операций; работниками других организаций (поставщиков, подрядчиков, покупателей и др.); работниками предприятия в сговоре с представителями контролирующих органов.

Например, если кассир в одиночку совершает хищение денежных средств, то это становится возможным вследствие неполного оприходования поступающих в кассу сумм или изъятия денег из кассы. При этом недостача вуалируется с помощью подлогов кассовых документов. В случае сговора кассира и бухгалтера число применяемых способов злоупотреблений и хищений увеличивается, форма их совершения становится более скрытой. Неоприходование поступающих в кассу денег и их изъятие, осуществляемое с помощью подлогов в кассовых документах, сопровождается незаконными бухгалтерскими записями. Возможны также незаконные начисление денежных сумм и их присвоение в результате подделки подписей лиц, на имя которых они начислены, включение в платежную ведомость фамилий подставных лиц или начисление излишних сумм отдельным работникам с последующим изъятием у них денег.

По сговору бухгалтера с работниками других предприятий могут совершаться хищения путем оформления подложных документов на возврат денежных сумм за услуги, кредиторской задолженности и пр. Если в преступную группу включается руководитель предприятия, к уже указанным способам хищений прибавляются и другие, так как появляются неограниченные возможности совершать более утонченные подложные операции.

Как свидетельствует практика, хищения совершаются в течение продолжительного времени. Этому способствует наличие различных недостатков в деятельности предприятий, что позволяет продолжать расхитителям занимать материально ответственные или иные должности и использовать свое служебное положение для продолжения преступной деятельности. А если в такую группу включаются руководители предприятий, бухгалтеры, банковские работники, то разоблачение ее представляет большие трудности, так как подрывается вся система внутрипроизводственного контроля.

Для выявления нарушений имеет значение срок, в течение которого фактическое состояние ценностей остается неизменным. Здесь возможны случаи, когда фактическое положение, находящееся в противоречии с документальными данными, сохраняется и после совершения злоупотребления в течение более или менее длительного времени; оно изменяется после совершения злоупотребления, но может быть восстановлено путем эксперимента.

Многие злоупотребления и хищения могут быть сопряжены с действиями, которые внешне выглядят как упущения по службе. Используя это обстоятельство, расхитители в ряде случаев могут специально придать своим действиям видимость бескорыстных служебных нарушений, допускаемых якобы в хозяйственных интересах.

Элементы нарушений и злоупотреблений различны. Они предполагают наличие различных субъектов, а нередко и особую сферу, в которой они преимущественно совершаются. Поэтому важно определить конкретные элементы злоупотреблений и сферу их совершения. Это позволяет глубоко и всесторонне изучить и проанализировать причины и условия, способствующие совершению правонарушений.

Различают следующие виды нарушений законности:

личные злоупотребления, которые заключаются в основном в хищениях собственности, в присвоении средств и использовании их в личных целях. Эти нарушения наиболее опасны и влекут за собой крупные потери, борьба с ними требует особой активности, оперативности и настойчивости;

нарушения договорной и финансовой дисциплины; во многих случаях они не связаны с личным присвоением средств, но подрывают систему ведения хозяйства и состоят в использовании средств предприятия не по назначению;

нарушения действующего порядка организации хозяйства, системы материальной ответственности, организации и ведения учета и контроля, которые способствуют созданию условий для потерь и злоупотреблений.

Во многих случаях граница между этими нарушениями условна, не исключаются также случаи их возможного переплетения.

Движение всех средств предприятия обязательно документируется. Чтобы вскрыть нарушения или злоупотребления, совершенные в его производственной и хозяйственной деятельности, в первую очередь, нужно внимательно изучить первичные документы. Иногда достаточно визуального исследования документа, чтобы выявить совершенное злоупотребление (на документе остаются следы подделки, имеются расхождения между несколькими экземплярами одного и того же документа). Но чаще злоупотребления обнаруживаются при сверке записей в документах фактическим состоянием и движением ценностей.

При проверке документов необходимо иметь в виду, что нарушения законности и договорной дисциплины нередко скрываются за внешне правильно оформленными документами (фиктивными нарядами, трудовыми соглашениями, счетами, актами и т.п.).

В ходе проверки той или иной хозяйственной операции по документам при выявлении злоупотреблений могут быть использованы следующие приемы исследования учетных данных, которые подразделяются на три группы:

приемы исследования отдельного документа;

приемы исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции;

приемы исследования учетных данных, отражающих движение однородного имущества.

Критерием такого разделения являются противоречия, свидетельствующие о возможных злоупотреблениях. Указанные противоречия в документах проявляются в следующих формах:

противоречия в содержании отдельного документа;

несоответствия между содержанием нескольких взаимосвязанных документов;

обнаружение в учетных данных отклонений от обычного порядка движения однородных имуществ.

Несмотря на разработанность приемов исследования документов по выявлению злоупотреблений, они остаются недостаточно изученными применительно к деятельности предприятий в условиях рынка.

Как известно, предприятия применяют типовые формы документов. Заполнение их по установленным правилам показывает выполнения конкретных хозяйственных операций.

Нарушения правил составления и оформления документов могут быть различными. Проверка документов с точки зрения соблюдения этих правил дает возможность выявить не только нарушения, но и скрываемые за ними злоупотребления. При обнаружении нарушений следует тщательно изучить их причины и проверить их связь с возможными хищениями или иными злоупотреблениями.

Проверка подлинности документов и содержащихся в них реквизитов и записей способствует выявлению подлогов. Так, при осмотре документов можно обнаружить следы подклейки, подчисток, травления, приписок и других изменений цифровых и иных записей. Особое внимание следует обращать на оттиски штампов и печатей. Их необычная форма, разный размер одних и тех же знаков, неправильный текст и другие признаки могут указывать на подделку.

Осмотр документов с целью выявления подделки должен сочетаться с проверкой соблюдения правил составления и оформления документов. Нарушение установленных правил составления и оформления документов во многих случаях бывает связано с подделкой документов. Для ее выявления необходима проверка отраженных в документе операций по существу. При этом целесообразно использование и некоторых приемов выявления подделок, например, по формальным признакам: сопоставление разных экземпляров одного и того же документа, копии документа с подлинником и т.п.

Цель арифметической проверки - определение правильности подсчетов итоговых сумм в документах, вычисления процентов, умножения количественных показателей на ценностные и т.п. Такая проверка позволяет обнаружить завышение итогов в горизонтальных и вертикальных графах платежных ведомостей и других документов, неправильный подсчет процентов и т.д.

При нормативной проверке определяется правильность применения в документах цен, расценок, норм накладных расходов, плановых накоплений, норм трудовых затрат, расхода материалов, соблюдение прочих нормативов. Нарушение норматива может быть признаком различных злоупотреблений. Поэтому при выявлении таких фактов необходимо проверить причину нарушений, выяснить их подлинный характер и результаты.

Проведение проверки соответствия отраженных в документах операций установленным правилам позволяет выяснить правомерность хозяйственных операций установленным правилам и обнаружить факты нарушения правил отпуска материалов сторонним организациям и частным лицам, передачи ценностей другому материально - ответственному лицу без проведения инвентаризации, бестоварные операции по переброске материала с одного объекта на другой (с целью сокрытия недостачи), нарушение сроков сдачи материальных отчетов и др.

Используя метод встречной проверки, можно выявить злоупотребления, при которых двусторонние операции получают разное отражение у каждой из сторон (неоприходование полученных от поставщиков материальных ценностей, наличие бестоварных операций и др.).

Подобные злоупотребления скрываются путем исправления данных в отдельных экземплярах документов, составления новых подложных документов, неправильного отражения или не отражения в документах и в учетных регистрах операций, которые в действительности были совершены.

В отличие от встречной проверки при применении приемов взаимного контроля сопоставляются различные по своему характеру документы и учетные данные, в которых отражена проверяемая хозяйственная операция.

Примерами этого могут служить сопоставления: оплаченных счетов с договорами, накладными, актами приемки работ; записей о списании материалов в отходы с актами на порчу материалов; сметы на ремонт здания с дефектными актами и др.

Расхождения данных в указанных документах не всегда вызваны злоупотреблениями. Однако в случае выявления подобных фактов необходимо проверить, не связаны ли они с хищениями или с другими злоупотреблениями.

Противоречия, выявляемые при сопоставлении первичных и производных документов, могут свидетельствовать о тех или иных злоупотреблениях. Эти противоречия могут выражаться в трех формах: в производных документах отсутствуют записи об операциях, отраженных в первичных документах; в производных документах имеются записи об операциях, не отраженных в первичных документах; в первичных и производных документах одни и те же операции отражены по-разному.

Отсутствие записей в производном документе свидетельствует о том, что к моменту его составления не было соответствующего первичного документа, либо он не был предъявлен, либо же записи не были сделаны умышленно.

Наличие записей об операциях, не отраженных в первичных документах, объясняется, прежде всего, изменениями или уничтожением ранее имевшихся документов и, кроме того, злоупотреблениями со стороны лиц, которые произвели записи в производных документах (рекомендуется это установить, исходя из записей в документах).

Аналогичными причинами объясняется и неодинаковое отражение операций в первичных и производных документах.

Для использования рассматриваемого приема документального контроля необходимо исследовать производные документы, отражающие данные первичных документов.

Взаимная связь различных операций и отражающих их документов позволяет проверить эти операции путем взаимного контроля – сопоставлением документов, отражающих взаимосвязанные операции. Например, объем выпущенной продукции можно проверить по расходу сырья, по выплате заработной платы, по данным о работе оборудования и другим операциям.

В свою очередь правильность выплаты заработной платы, расхода сырья и т.д. проверяется по документам, фиксирующим выполнение операции по производству продукции.

Нередко возникают противоречия в документах, в которых реальность одних операций исключает или ставит под сомнение действительность других. Подобные противоречия выявляются проверкой объективной возможности соответствующих операции. Конкретные направления проверки различны и зависят от содержания и обстановки проверяемых процессов.

Чаще всего объектом проверки с помощью данного метода оказываются конкретные производственные и хозяйственные операции. Исследуя их с точки зрения объективной возможности, выясняют: было ли выполнение этих операции обеспечено необходимым сырьем, оборудованием, трудовыми ресурсами; имелся ли в наличии объект или предмет работ; возможно ли было физически выполнить подобную работу; могла ли быть выполнена проверяемая работа лицами, фамилии которых указаны в документах; имелись ли какие-либо другие обстоятельства, исключающие возможность производства работ.

Для обнаружения злоупотреблений особенно действенны приемы проверки документов, отражающих движение однородных ценностей.

Одним из приемов проверки документов является контрольное сличение остатков материалов. Его сущность состоит в том, что по инвентаризационной описи на начало периода берется остаток определенных товаров, к нему прибавляется документированное поступление и исключается документированный расход.

Практика показывает, что по данным контрольного сличения наличие излишков (неучтенных) материалов на предприятиях определяется даже в тех случаях, когда это не подтверждается другими документальными данными. Превышение фактического остатка материалов над максимально возможным вызывается разными причинами. Такое превышение можно признать неучтенным материалом при подтверждении дополнительными данными и исключении других причин, влияющих на результаты контрольного сличения. Выявленные излишки не всегда свидетельствуют о злоупотреблениях. Они могут быть вызваны и случайными ошибками в документах и инвентаризационных описях.

Сопоставление исполнительных и распорядительных документов позволяет установить соответствие совершенных операций содержанию распоряжения.

Например, сравнивая данные, указанные в требовании или доверенности, с данными накладной на отпуск материальных ценностей, можно обнаружить, что отпущены другие ценности или иное количество, чем было затребовано. В других случаях может оказаться, что распоряжение осталось без исполнения или, напротив, произведен отпуск без распоряжения. Все это при конкретных обстоятельствах может свидетельствовать о злоупотреблениях, в частности, об уничтожении исполнительных документов, о выписке бестоварных накладных.

Способ составления документов, отражающих данные о предстоящих и выполненных работах, рекомендуется использовать для обнаружения возможных нарушений договорной дисциплины в процессе производства продукции, оказания услуг. При этом способе контроля данные о характере, объеме, стоимости предстоящих работ, указанные в договорах, трудовых соглашениях, сопоставляются с другими документами, отражающими производство работ и выпуск продукции.

При проверке хозяйственных операций с точки зрения соблюдения законности, финансовой и договорной дисциплины рассмотренные приемы документального контроля должны дополняться такими методами фактической проверки, как обследование на месте, экспертная оценка и др.

Приемы экономического анализа хозяйственной деятельности успешно могут использоваться не только для выявления внутренних резервов производства, но и для установления нарушений законности и злоупотреблений. Такая возможность обусловлена тем, что замаскированные хищения и приписки обычно сказываются на результатах финансово-хозяйственной деятельности, вызывая несогласованность некоторых взаимосвязанных экономических показателей и другие отклонения. Более того, предварительный анализ отчетности и записей в учетных регистрах позволяет отобрать круг первичных документов, подвергаемых детальному изучению в процессе проверки, сконцентрировать внимание на вероятных нарушениях законности и договорной дисциплины, и в конечном счете, дает возможность сократить число проверяемых документов и сроки проведения проверок.

20.4. ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ УЧЕТНЫХ РЕГИСТРОВ

После проведения проверки обоснованности записей на счетах бухгалтерского учета представляется возможным осуществить проверку правильности составления учетных регистров, чтобы полностью убедиться в тождественности записей в Главной книге записям в таких учетных регистрах, как журналы-ордера или мемориальные ордера. В свою очередь, правильность заполнения журналов-ордеров практически обеспечивает достоверность показателей финансовой отчетности.

Состав и содержание учетных регистров на предприятии определяются применяемой формой бухгалтерского учета. Даже в условиях полной компьютеризации учета изготавливается комплект необходимых учетных регистров посредством выведения учетных данных на печать.

При проверке учетных регистров должны быть охвачены следующие вопросы:

обеспечивает ли совокупность учетных регистров полное отражение хозяйственных операций предприятия;

удобны ли для пользования эти регистры и достаточно ли они наглядны, обладают ли большой информационной емкостью, пригодны ли для составления необходимой отчетности и для пользования в экономическом анализе;

увязаны ли они друг с другом и с Главной книгой, обеспечивая этим контроль полноты и правильности учетных записей.

Аудитор должен быть готов к тому, что на различных предприятиях применяются разнообразные учетные регистры, что не должно осуждаться, если это обеспечивает полноту учетного процесса и удобно для самого предприятия, даже если на одном и том же предприятии одновременно применяются журналы-ордера, характерные для журнально-ордерной формы и оборотные ведомости по бухгалтерским счетам учета (оборотные балансы), используемые при мемориально-ордерной форме учета.

20.5. ИЗУЧЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ПРОВЕРКА ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТАНОВЛЕННЫХ СРОКОВ ЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

Основная функция предприятия – выпуск продукции (выполнение работ или оказание услуг) и получение прогнозируемых результатов от реализации продукции (работ, услуг) – осуществляется в процессе производства и продажи потребителям на рынках сбыта товаров, нематериальных услуг (выполнение проектно-изыскательских работ, оказание транспортных и банковских услуг и т.д.) и других услуг, оказываемых потребителям.

В процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятие должно быть способно оплачивать счета, возникающие на разных стадиях производственно-хозяйственной деятельности. Это побуждает предприятие активно осуществлять финансовую деятельность, действовать на инвестиционных рынках. Управление персоналом и административная деятельность также являются частью производственной деятельности, так как поддерживают процесс производства и способствуют его развитию.

В своей производственной деятельности предприятие является частью общества как единой системы. Это открытое звено, в разной степени зависимое от других звеньев общей системы, которые в свою очередь находятся в зависимости от нее. Лица, группы или союзы, связанные с предприятием своими интересами и целями и поэтому зависимые от него, называются взаимосвязанными группами предприятия. Это собственники, персонал, финансисты, снабженцы, потребители и общество в целом. Взаимосвязанные группы делают вклад в предприятие и получают за него компенсацию в различной форме. В кругу взаимосвязанных групп выделяются конкуренты, которые также оказывают определенное влияние на деятельность предприятия и его результаты.

Производственные процессы и оборот денег в той или иной степени связаны со временем. Поскольку затраты на приобретение компонентов производства и осуществление самого производственного процесса появляются раньше доходов, получаемых в результате реализации производственного товара, руководство предприятия должно суметь сопоставить производственный процесс с финансовыми возможностями предприятия, что является одним из важнейших этапов проведения аудита на предприятии, необходимого для формирования достоверных выводов о хозяйственно-финансовой деятельности предприятия и внесения предложений по ее совершенствованию.

При изучении финансово-хозяйственной деятельности предприятия рассматриваются объемы выпуска и реализации продукции (работ, услуг); производится их сравнение с намечавшимися показателями за отчетный период; анализируются динамика выпуска и реализации продукции (работ, услуг), ход выполнения и порядок учета договорных обязательств, потери от брака и выплаты по рекламациям за поставку некачественной и некомплектной продукции, затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг), соответствие отчетных данных о выпуске и реализации продукции данным первичных документов и бухгалтерского учета, численность промышленно-производственного и всего персонала предприятия и другие вопросы, обусловленные спецификой деятельности предприятия.

Как уже отмечалось, основной объем информации о хозяйственно-финансовой деятельности предприятия содержится в финансовой отчетности, отражающей все аспекты деятельности предприятия в денежном выражении и одновременно представляющей собой завершающий этап учетных работ за отчетный период.

Типовые формы финансовой отчетности, правила составления, сроки представления, порядок рассмотрения и утверждения финансовых отчетов регламентированы Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» с учетом последующих дополнений и изменений и указаниями Министерства Финансов по заполнению форм квартального и годового финансового отчета предприятий.

При составлении квартальных и годовых финансовых отчетов предприятиями должно быть обеспечено соблюдение следующих условий: полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов; полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов с данными синтетического и аналитического учета только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; правильная оценка статей баланса.

Для сопоставимости данных балансов на начало и конец года номенклатура статей утвержденного баланса, должна быть приведена в соответствие с номенклатурой и группировкой разделов и статей в них, установленных для баланса на конец года.

Министерство Финансов Республики Узбекистан приказом от 15 января 1997 г. № 5 «Об утверждении форм и объеме годовой и квартальной финансовой отчетности предприятий (организаций)» утвердило формы годовой и квартальной отчетности для юридических лиц (кроме бюджетных учреждений, страховых организаций и банков) в следующих объемах по:

годовой отчетности - форма № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- форма № 2 «Отчет о финансовых результатах»;
- форма №2-а «Справка о дебиторских и кредиторских задолженностях»;
- форма № 3 «Отчет о движении основных средств»;
- форма № 4 «Отчет о денежных потоках»;
- форма № 5 «Отчет о собственном капитале»;

полугодовой отчетности - форма № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- форма № 2 «Отчет о финансовой деятельности»;
- форма № 2-а «Справка о дебиторских и кредиторских задолженностях»;
- форма № 4 «Отчет о денежных потоках»;

квартальной отчетности - форма № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- форма № 2 «Отчет о финансовой деятельности»;
- форма № 2-а «Справка о дебиторских и кредиторских задолженностях»

К годовой финансовой отчетности предприятия прилагают пояснительную записку с изложением основных факторов, повлиявших в отчетном году на итоговые результаты деятельности предприятия, решения по итогам рассмотрения на предприятии годового финансового отчета и распределения чистой прибыли, аудиторское заключение о проверке бухгалтерской документации.

Если вступительный баланс на начало года был изменен, то в записке к отчету объясняют причины изменений. В ней также приводится принятая учетная политика, учетная политика на следующий год, если она отличается от принятой в отчетном году.

При составлении квартальных и годовых отчетов, необходимо соблюдать интересы владельцев предприятий и государства, учитывать требования инвесторов, кредиторов, акционеров, налоговых инспекций, учредителей, банков, международных стандартов и руководствоваться действующими Указами Президента РУз, Законом РУз «О бухгалтерском учете», Гражданским Кодексом РУз а также всеми действующими инструкциями по ведению учета и составлению отчетности.

Для составления финансовой отчетности датой считается последний календарный день отчетного периода.

Предприятие ликвидированное или реорганизованное, поменявшее государственную форму собственности на коллективную в отчетном году, представляет отчет по действующим формам годового отчета за период с начала года до момента ликвидации (реорганизации).

Вновь созданные предприятия показывают в отчете средства и их источники (по стоимости приобретения, получения) с 1 числа месяца их регистрации в установленном порядке по 31 декабря отчетного года, а предприятия, созданные после 1 октября отчетного года – с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно. Указанный порядок не распространяется на предприятия, созданные на базе ликвидированных (реорганизованных) предприятий, их филиалов и структурных подразделений.

Статьи баланса предприятия должны быть обоснованы тщательно проведенной инвентаризацией активов и пассивов. При этом до предоставления годового отчета постоянно действующими инвентаризационными комиссиями должны быть отрегулированы выявленные в ходе инвентаризации расхождения фактического наличия ценностей против данных бухгалтерского учета. Также должны быть проведены инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженностей, которые оформляются актами сверок или письмами подтверждения сальдо взаиморасчетов. Количество и результаты проведенных инвентаризаций, а также причины их непроведения должны быть отражены в пояснительной записке, прилагаемой к годовому отчету.

Суммы статей баланса по расчетам с финансовыми, налоговыми органами, учреждениями банков должны быть согласованы с ними и тождественны. Оставление на балансе неотрегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

В финансовых отчетах и бухгалтерских балансах не должно быть никаких подчисток и помарок. В случаях исправления ошибок делаются соответствующие оговорки, которые заверяют лица, подписавшие отчет и баланс, с указанием даты исправления.

Исправление отчетных данных как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) производится в отчетности, составленной за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных, причем исправления вносятся в данные за отчетный период.

В случаях установления в ходе проверки годового финансового отчета укрытия доходов или занижения финансовых результатов в результате отнесения на издержки производства не связанных с ним затрат, исправления в бухгалтерский учет и отчетность за прошлый год не вносится, а отражается в текущем году как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде.

Важным моментом работы аудитора на предприятии является проверка соблюдения установленных сроков представления бухгалтерской отчетности, что теперь также является экономическим фактором. Нарушать установленные сроки представления отчетности нельзя.

Дело в том, что построение налоговой системы на современном этапе развития рынка в Узбекистане таково, что способствует, по существу, довольно жестким штрафным воздействиям на производителя и подменяет собой методическое руководство постановкой бухгалтерского учета на предприятии, составлением отчетности и предъявлением различного рода штрафных санкций к предприятию за любые упущения по этим вопросам, в том числе и за несвоевременное представление отчетности.

Это, практически, отражает меркантильные интересы представителей налоговой службы при наложении штрафов на руководителя предприятия и главного бухгалтера, а не государственные соображения по вопросу улучшения на предприятии бухгалтерского дела и качества представляемой им отчетности, что само по себе дало бы больший эффект в решении вопроса о стабильных и возрастающих платежах в бюджет за счет повышения достоверности учетных и отчетных данных предприятия по финансовым результатам и по налогооблагаемой базе. С учетом вышесказанного актуальное значение приобретают наличие на предприятии четкой организации документооборота и своевременность поступления в бухгалтерию первичных учетных документов, регламентируемые утвержденным приказом или указанием руководителя предприятия графиком прохождения первичной документации от места ее зарождения до бухгалтерии, что обеспечивает своевременность выполнения работ по учету и составлению отчетности. В этой связи возрастает и роль проводимых в установленном порядке инвентаризаций основного имущества, товарно-материальных запасов, денежных кредитов, расчетов и других статей баланса и своевременности оформления результатов инвентаризации.

20.6. СВЕРКА ПОКАЗАТЕЛЕЙ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА С ПОКАЗАТЕЛЯМИ ГЛАВНОЙ КНИГИ И СТАТЕЙ БАЛАНСА

Предметом пристального внимания аудитора при осуществлении проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия должно быть состояние аналитического учета всех средств хозяйствующего субъекта и источников их образования с точки зрения своевременности его осуществления, полноты и достоверности учетных и отчетных данных.

В теоретической литературе, учебных пособиях и других разработках по теории бухгалтерского учета и по бухгалтерскому учету на предприятиях различных видов деятельности до настоящего времени не уделено должного внимания значению аналитического учета в теоретических и практических основах бухгалтерского учета, финансового обеспечения предпринимательской деятельности и как следствие, в обеспечении достоверности аудиторского заключения.

Обычно использование аналитического учета определяется как необходимость детализации учета средств хозяйства, источников их образования, хозяйственных и финансовых процессов. Однако в практике бухгалтерского учета каждая экономически однородная группа аналитических счетов не столько определяет в денежном и количественном выражении общую совокупность средств, источников и финансово-хозяйственных процессов предприятия, учтенных на конкретном бухгалтерском счете, сколько комплексно характеризует состояние бухгалтерского учета в целом, являясь основной базой для составления бухгалтерской отчетности, осуществления экономического анализа деятельности предприятия и проведения аудита.

Аналитический учет является инструментом обобщения информации для углубления и расширения аналитических возможностей бухгалтерского учета.

Состав и содержание аналитических счетов определяются конкретной характеристикой хозяйственных операций, задачами контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Совокупность хозяйственных операций, объединяемая бухгалтерским счетом, детализируется на отдельных аналитических счетах, которые следует определять в качестве группировочных признаков детализированных данных о совершенных в отчетном периоде хозяйственных операциях и способах текущего отражения данных о хозяйственных фактах и операциях, обобщения и группировки данных, объединяемых бухгалтерским счетом.

Система аналитических счетов используется предприятием для отражения хозяйственных операций не только в денежном измерении, но и в натуральном или трудовом измерителях, что повышает степень информативности детализированных показателей аналитического учета по сравнению с обобщенными показателями синтетического бухгалтерского учета.

Бухгалтеры-практики отлично сознают, что отсутствие аналитического учета фактически означает полное отсутствие бухгалтерского учета и учетной информации на предприятии. Однако в ряде случаев, особенно в коммерческих структурах, в условиях применения персональных компьютеров эта работа вообще не ведется или находится на крайне низком уровне и не позволяет установить объективность показателей синтетического бухгалтерского учета и достоверность статей баланса по причине отсутствия соответствующих распечаток, отвечающих требованиям ведения аналитического бухгалтерского учета на функционирующем предприятии.

Объективной задачей аналитического учета является обеспечение полноты отражения финансово-хозяйственных операций, учтенных в системе синтетического бухгалтерского учета. Без этого не представляется возможным проверить тождественность показателей аналитического и синтетического бухгалтерского учета, устанавливаемую сверкой обобщенных показателей аналитического учета с показателями соответствующих счетов и отдельных статей баланса – основной отчетной формы бухгалтерской отчетности, которая может быть составлена лишь после завершения всех работ в системе аналитического учета. Это обусловливает необходимость ведения аналитического учета параллельно с ведением синтетического учета с тем, чтобы на любую дату текущего месяца или отчетного периода одновременно иметь как детализированные показатели в системе аналитического учета, так и обобщенные показатели, сложившиеся в системе синтетического бухгалтерского учета.

Аудитор при проверке финансово-хозяйственной деятельности предприятия должен на первых же этапах ее осуществления убедиться в идентичности показателей аналитического учета с показателями синтетического учета, обобщенными в Главной книге, показателей последней с показателями соответствующих статей актива и пассива баланса с учетом их детализации в системе применяемых на предприятии аналитических счетов.

Отсутствие указанной идентичности свидетельствует о серьезных нарушениях установленного действующим законодательством порядка, бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, что вносит соответствующую специфику в программу проведения аудиторской проверки и в схему построения предстоящего аудиторского заключения. В случае отсутствия аналитического учета на предприятии, установленного в процессе аудиторской проверки, дальнейшее проведение проверки, на наш взгляд, должно быть прекращено с составлением по этому поводу соответствующего акта, а с предприятием должен быть заключен договор на восстановление аналитического учета силами аудиторской фирмы, если предприятие не сможет организовать аналитический учет самостоятельно.

20.7. ИСКАЖЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Виды искажений финансовой отчетности. В ходе аудиторской проверки аудитор выполняет определенные процедуры для получения гарантии того, что финансовая отчетность правильно отражает реальное финансовое положение клиента. Вместе с тем имеется значительная опасность, что некоторые искажения отчетности могут остаться нераскрытыми.

Любое подозрение аудитора о возможном существенном искажении финансовой отчетности заставляет его расширить процедуры для того, чтобы рассеять свои сомнения или подтвердить подозрения.

Искажение финансовой отчетности, т.е. неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета из–за нарушения установленных правил его организации и ведения, может быть двух видов: преднамеренное и непреднамеренное.

Преднамеренное искажение финансовой отчетности является результатом преднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Оно совершается в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности. Вместе с тем аудитору следует учитывать, что вывод о преднамеренных действиях (или бездействии) персонала экономического субъекта, ведущих к появлению искажений в финансовой отчетности, может быть сделан только уполномоченным на то органом.

Непреднамеренное искажение финансовой отчетности является результатом непреднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра относительно полноты учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажения финансовой отчетности могут быть существенными (т.е. влияющими на достоверность его финансовой отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь информации, содержащейся в финансовой отчетности, может сделать на ее основе ошибочные выводы или принять ошибочные решения) или несущественными.

Факторы, влияющие на увеличение риска искажений финансовой отчетности. В процессе аудита аудиторской организации следует оценить риск появления искажений финансовой отчетности. При этом следует учитывать наличие определенных факторов, способствующих повышению риска появления как непреднамеренных, так и преднамеренных искажений.

К факторам внутрихозяйственной деятельности экономического субъекта, способствующим появлению искажений, относятся:

наличие значительных финансовых вложений в кризисные отрасли экономики;

несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж (производства) экономического субъекта или значительному снижению прибыли;

наличие зависимости экономического субъекта в определенный период от одного или небольшого числа заказчиков или поставщиков;

изменения в практике договорных отношений или в учетной политике, которые ведут к значительному изменению величины прибыли;

нетипичные сделки экономического субъекта, особенно в период окончания года, которые существенно влияют на величину финансовых показателей;

наличие платежей за услуги, которые явно несоразмерны предоставленным услугам;

особенности организационно–управленческой структуры экономического субъекта, наличие недостатков в данной структуре;

особенности структуры капитала и распределения прибыли;

наличие отклонений от установленных правил в ведении бухгалтерского учета и организации подготовки финансовой отчетности.

К факторам, отражающим особенности состояния конкретной отрасли финансово–хозяйственной деятельности экономического субъекта и экономики страны в целом, способствующим появлению искажений, относятся:

состояние отрасли экономики и экономики страны в целом, кризис, депрессия или подъем;

возрастание возможности несостоятельности (банкротства) экономического субъекта в связи с кризисным состоянием отрасли;

особенности производственной деятельности экономического субъекта, технологические особенности производства.

Действия аудитора при выявлении искажений финансовой отчетности. Учитывая возможность искажений финансовой отчетности проверяемого хозяйствующего субъекта, аудиторская организация в процессе разработки аудиторских процедур оценивает риск искажений финансовой отчетности. В то же время аудиторской организации не следует специально вести поиск фактов, указывающих на наличие искажений финансовой отчетности.

В случае выявления искажений финансовой отчетности хозяйствующего субъекта аудиторская организация должна оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных отношениях.

В связи с выявлением искажений финансовой отчетности аудиторской организации следует учитывать возможные виды нарушений, имеющие место у хозяйствующего субъекта и ведущие к появлению искажений:

отклонения от установленных законодательством правил ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности;

отсутствие или несоблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики отражения в бухгалтерском учете отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;

нарушения налогового и валютного законодательства;

прочие виды нарушений, ведущие к искажению финансовой отчетности.

При выявлении искажений финансовой отчетности аудитор должен корректировать разработанные им аудиторские процедуры в зависимости от:

видов нарушений, имевших место в организации и ведущих к появлению искажений;

степени существенности выявленных искажений;

риска появления искажений при дальнейшей проверке и риска не обнаружения искажений.

Если аудитор обнаруживает существенные искажения фактов, то он должен обсудить этот вопрос с руководством хозяйствующего субъекта. При обсуждении вопроса с руководством аудитор не всегда может оценить обоснованность прочей информации и ответов руководства на запросы аудитора и должен рассмотреть существует ли действительная разница суждений и мнений.

В случае, когда аудитор все–таки считает, что существуют существенные несомненные искажения фактов, ему следует попросить руководство проконсультироваться с квалифицированной третьей стороной, так, например, с юристом хозяйствующего субъекта, и должен проанализировать полученный ответ.

Если аудитор делает выводы, что прочая информация содержит искажения фактов, которое руководство хозяйствующего субъекта отказывается исправлять, то аудитор должен в письменной форме сообщить о своей точке зрения исполнительному совету и проконсультироваться со своим юристом относительно следующих шагов.

Аудиторская организация должна оценить, насколько эффективно действующая у хозяйствующего субъекта система внутреннего контроля препятствует возникновению различных нарушений, ведущих к искажению финансовой отчетности. В случае вывода аудиторской организации о более низкой (чем предполагалось ранее) способности системы внутреннего контроля препятствовать появлению искажений финансовой отчетности аудиторская организация должна пересмотреть свою предыдущую оценку надежности системы внутреннего контроля и уточнить в связи с этим объем и характер применяемых аудиторских процедур.

Выявленные в процессе аудита факты искажений финансовой отчетности аудиторской организации следует подробно отразить в своей рабочей документации, оформленной в установленном порядке. Аудиторская организация должна включить сведения о выявленных искажениях финансовой отчетности в аудиторское заключение о финансовой отчетности при проведении обязательного аудита или в отчет аудитора при проведении инициативного аудита различной целевой направленности.

20.8. ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ БАЛАНСА

Проверка правильности составления баланса основывается на следующих основных моментах:

1) данные статей баланса на начало периода должны соответствовать данным баланса за предшествующий период. При изменении вступительного баланса на начало года, по сравнению с отчетным за предыдущий год, должны быть даны соответствующие разъяснения;

2) данные статей баланса на конец отчетного периода должны быть обоснованы результатами инвентаризации;

3) суммы статей баланса по расчетам с финансовыми, налоговыми органами, учреждениями банков должны быть согласованы с ними и тождественны;

4) данные заключительного баланса должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам Главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета на конец отчетного года;

5) данные балансов на начало и конец года должны быть сопоставимы. Любые расхождения в методологии формирования одной и той же статьи вступительного и заключительного балансов должны быть объяснены.

ГЛАВА 21. АУДИТ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ

21.1. АНАЛИЗ СТРУКТУРЫ СРЕДСТВ И ИСТОЧНИКОВ СРЕДСТВ

В условиях непрерывной инфляции финансовая политика многих предприятий не способствует развитию производства и расширению услуг, так как наблюдается «проедание» средств ввиду их все более возрастающего расходования на потребление, в то время как капитал и резервы практически не имеют тенденций к росту. Это ставит под сомнение их финансовую устойчивость и надежность как делового партнера. Поэтому чаще всего недостаточно заверить достоверность финансовой отчетности, кроме этого возникает еще необходимость проведения детального анализа финансового состояния.

По договоренности такой анализ могут осуществлять аудиторы с целью представления предприятию консалтинговых услуг для повышения его эффективности и финансовой устойчивости.

В такого рода анализе нуждаются также непосредственные потребители опубликованной финансовой отчетности: акционеры, банки, поставщики и прочие кредиторы, которым результаты анализа представляются по мере поступления запросов в виде приложения к опубликованной финансовой отчетности. В странах с рыночной экономикой многие потребители финансовой информации сами владеют методикой такого рода анализа.

Основываясь на данных баланса, приведенного в таблице 21.1., произведен анализ структуры пассива и актива баланса – нетто, а так же рабочего капитала (чистых мобильных средств).

В таблице представлена агрегированная и предварительно обработанная информация о состоянии имущества предприятия и источников его образования. Как видим из нее, активы предприятия за отчетный год возросли на 7744 тыс. сум, или на 1,9 %, причем текущие активы увеличились на 12267 тыс. сум, в то время как недвижимое имущество снизилось на 4523 тыс. сум. Иначе говоря, за отчетный период все вложения были использованы на увеличение текущих активов, в то время как недвижимое имущество устаревало и изнашивалось. Вследствие этого доля текущих активов возросла на 1,3 %, причем обращает на себя внимание рост дебиторской задолженности на 5,4 %, в то время как доля текущих запасов и денежных средств уменьшилась соответственно на 3,7 % и 0,4 %. Это делает необходимым дальнейший углубленный анализ состава и структуры дебиторской задолженности по данным аналитического учета.

Таблица 21.1.

Анализ структуры актива и пассива баланса, чистых мобильных средств

N	Показатели	На начало года		На конец года		Изменение	
		сумма, тыс. сум	удел., %%	сумма, тыс. сум	удел., %%	сумма, тыс. сум	удел., %%
1.	Актив, всего, в том числе:	411421	100	419165	100	+7744	
1.1.	Основные средства и прочие внеоборотные активы (недвижимое имущество)	41819	10,2	37296	8,9	-4523	-1,3
1.2.	Оборотные средства (текущие активы), из них:	369602	39,8	381869	91,1	+12267	+1,3
а)	- запасы и затраты	211589	51,4	200090	47,7	-11499	-3,7
б)	- денежные средства и краткосрочные ценные бумаги	1997	0,5	424	0,1	-1673	-0,4
в)	- дебиторская задолженность	156016	37,9	181355	43,3	+25339	+3,4
г)	- расчеты и прочие активы						
II.	Пассив, всего: в том числе	411421	100,0	419165	100,0	+7744	
II.1.	Источники собственных средств предприятия	127891	31,1	122692	29,3	-5199	-1,8
II.2.	Заемные средства, из них:	283530	68,9	296473	70,7	+12943	+1,8
а)	- долгосрочные кредиты и заемные средства	8551	2,1	13887	3,3	+5336	+1,2
б)	- краткосрочные кредиты и заемные средства	127637	31,0	139021	33,2	+11384	+2,2
в)	- расчеты и прочие пассивы (кредит. задолженность)	147342	35,8	143565	34,2	-3777	-1,6
III.	Рабочий капитал или чистые мобильные средства (стр. 1.2-стр. II.2б стр. II.2в)	94623	23,0	99283	23,7	+4660	+0,7
IV.	Собственные чистые мобильные средства (стр.III-стр.II. 2а)	86072	20,9	85396	20,4	-676	-0,5

Отметим, что в целом структура совокупных активов характеризуется превышением в их составе доли оборотных средств, которые с 89,8 % в начале года увеличились до 91,1 % в конце. На наш взгляд, предприятие, имея всего 8,9 % недвижимого имущества, находится в анализируемый период в критическом положении.

Пассивная часть баланса характеризуется преобладающим удельным весом заемных средств причем их доля за отчетный период увеличилась с 68,9 % до 70,7 %, т.е. на 1,8 %.

Структура заемных средств претерпела серьезные для предприятия изменения. Так, доля долгосрочных кредитов увеличилась с 2,15 % до 3,3 % (на 1,2 %), доля краткосрочных кредитов – с 31,0 % до 33,2 % (на 2,2 %).

Принимая во внимание высокую стоимость банковских кредитов, надо полагать, что такие измененения в структуре заемных средств явились для предприятия вынужденной мерой, связанной с острой потребностью в дополнительных источниках финансирования, и в то же время снижением доверия со стороны поставщиков, кредиторская задолженность которым составляет существенный источник финансирования (35,8 % на начало года и 34,2 % на конец года).

21 .2. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ - ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ, ЛИКВИДНОСТИ, ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ

Одним из важнейших критериев финансовой устойчивости предприятия является оценка его ликвидности, под которой принято понимать способность предприятия платить по своим краткосрочным обязательствам. Иначе говоря, предприятие считается ликвидным, если оно в состоянии выполнить свои краткосрочные обязательства, реализуя текущие активы. Разность текущих активов и краткосрочных обязательств показывает **рабочий (оборотный) капитал,** или, как принято у нас называть, **чистые мобильные активы.** По данным анализируемого предприятия, рабочий капитал за отчетный год возрос с 94623 тыс. сум. (369602-127637-147342) до 99283 тыс. сум. (381869-139021-143565), или на 0,7 %. При этом соотношение рабочего капитала и краткосрочных обязательств (коэффициент мобильного покрытия) составило 0,34 [94623/(127637+147342)] в начале года и 0,35 [99283/(139021+143565)] в конце года. Это свидетельствует о том, что в анализируемом периоде за счет собственных средств сформирована лишь одна третья часть текущих активов, остальные две трети - за счет заемных средств.

Для более детального анализа финансового состояния предприятия нами систематизированы показатели анализа и их оптимальные значения, к числу которых отнесены коэффициенты: покрытия, быстрой ликвидности, абсолютной ликвидности, мобильного покрытия, автономии, маневренности, прогноза банкротств, кумулятивной прибыльности, иммобилизации, финансовой устойчивости (табл. 21.2.), финансирования, а также «рыночные» показатели (табл. 21.6.).

Эти показатели определяются на основе данных публикуемой финансовой отчетности, в основном, отчета о финансовых результатах и баланса, и являются отражением финансового состояния предприятия для внешних пользователей.

С целью выбора путей оздоровления экономики предприятия – клиента аудитору кроме вышеназванных показателей необходимо проанализировать динамику наличия собственных оборотных средств, оборачиваемости текущих активов, уровня рентабельности и прибыльности производства и т.д.

Коэффициент покрытия (коэффициент текущей ликвидности) представляет собой отношение всех текущих активов к краткосрочным обязательствам и позволяет установить, в какой кратности текущие активы покрывают краткосрочные обязательства.

$$\mathbf{Кп} = \frac{\mathbf{ТА_{1)}}}{\mathbf{КЗ_{2)}}},$$

где:

1) – ТА – текущие активы;

2) – КЗ – краткосрочная кредиторская задолженность.

Нормальным значением для данного показателя считаются соотношения в пределах от 2 : 1 до 3 : 1.

В нашем примере значение коэффициента покрытия меняется в течение анализируемого года от 1,34 : 1 до 1,35 : 1, что несколько ниже оптимального значения. При этом следует отметить, что увеличение анализируемого показателя к концу года на 0,01 пункта явилось результатом влияния двух разнонаправленных факторов: увеличения текущих активов на 1,3 % при одновременном росте краткосрочной задолженности на 0,65.

Если коэффициент покрытия ниже 1, то можно говорить о высоком финансовом риске, связанном с тем, что предприятие не в состоянии оплатить свои счета. Принимая во внимание различную степень ликвидности активов, можно с уверенностью предположить, что не все активы будут реализованы в срочном порядке, а, следовательно, возникает угроза финансовой стабильности предприятия.

Если же значение коэффициента покрытия значительно превышает 1 : 1, то можно сделать вывод о том, что предприятие располагает значительным объемом оборотных активов, формируемых за счет собственных источников. С позиции кредиторов предприятия, подобный вариант формирования оборотных средств является наиболее предпочтительным. В то же время с точки зрения менеджера, значительное накопление запасов на предприятии, отвлечение средств в дебиторскую задолженность может быть связано с неумелым управлением активами предприятия.

Коэффициент «быстрой» ликвидности характеризует, какая часть текущих обязательств может быть покрыта не за счет всех текущих активов, а только за счет их наиболее ликвидной части, а именно за счет денежных средств, ценных бумаг и дебиторской задолженности.

$$Кбл = \frac{ДС_{3)} + ЦБ_{4)} + ДЗ_{5)}}{КЗ},$$

где:

3) - ДС – денежные средства;

4) - ЦБ – ценные бумаги;

5) - ДЗ – дебиторская задолженность.

Нормальным считается значение коэффициента «быстрой» ликвидности, которое не менее 1.

Для нашего примера значение коэффициента «быстрой» ликвидности составило 0,58 на начало года и 0,64 на конец года, что значительно ниже допустимого значения, несмотря на то, что к концу года значение коэффициента повысилось на 0,06.

В принципе такое значение для анализируемого коэффициента допустимо, поскольку теоретически считается, что, реализовав некоторую часть запасов сырья и готовой продукции, предприятие в состоянии полностью оплатить свои краткосрочные обязательства. Однако следует иметь в виду, что достоверность выводов по результатам расчетов указанного коэффициента и его динамики в значительной степени зависят от «качества» дебиторской задолженности (сроков образования, финансового положения должника и др.).

Значительный удельный вес сомнительной дебиторской задолженности может создать угрозу финансовой устойчивости предприятия.

Коэффициент абсолютной ликвидности (коэффициент срочности) исчисляется как соотношение денежных средств и быстрореализуемых ценных бумаг к краткосрочной задолженности.

$$\text{Кабл} = \frac{\text{ДС+ЦБ}}{\text{КЗ}}$$

Он показывает, какая часть текущих обязательств может быть погашена при необходимости в срочном порядке.

По данным нашего примера значение анализируемого показателя составило 0,007 на начало года и 0,0015 на конец года. Это говорит о том, что погасить свои текущие обязательства в срочном порядке предприятие не могло бы. Однако, учитывая малую вероятность того, что все кредиторы предприятия одновременно предъявят ему свои долговые требования, и, принимая во внимание тот факт, что теоретически достаточным значением для анализируемого коэффициента является 0,2, можно предварительно предположить допустимость сложившихся соотношений легкореализуемых активов и краткосрочной задолженности.

Тем не менее, надо отметить значительное снижение значения коэффициента «абсолютной» ликвидности к концу года на 0,0055 (0,0015-0,007), связанное в основном со снижением остатка денежных средств на 79 % [(1997-424)/1997 х 100 %] и некоторым увеличением текущих обязательств.

Коэффициент мобильного покрытия определяется как соотношение рабочего капитала (чистых мобильных средств) к текущим обязательствам.

$$\text{Кмп} = \frac{\text{РК}_{6)}}{\text{КЗ}},$$

где:

6) - РК – рабочий капитал.

Оптимальное значение анализируемого коэффициента не должно быть ниже 1, иначе говоря, разность текущих активов и текущих обязательств не должна быть ниже самих текущих обязательств.

Для нашего примера значение анализируемого коэффициента составило 0,34 на начало года и 0,35 на конец года, что значительно ниже допустимого значения и подтверждает ранее сделанные заключения о низкой ликвидности анализируемого предприятия.

Показатели общей, «быстрой» и абсолютной ликвидности интересуют, прежде всего, кредиторов, ориентирующихся на высокие значения названных показателей, т.к. это обеспечивает им минимальный риск неплатежа. На анализируемом предприятии значения показателей ликвидности оказались ниже допустимых, оптимальных, что, в конечном счете, должно снизить доверие поставщиков и прочих кредиторов. Уже в отчетном периоде такая тенденция в их поведении начала проявляться: кредиторская задолженность за анализируемый период снизилась на 3777 тыс. сум, в связи с чем предприятие вынуждено было увеличить долю банковских кредитов.

Коэффициенты финансовой устойчивости предприятия интересуют в первую очередь акционеров и банки, оценивающих насколько гибко управляющие размещают собственные средства предприятия и насколько умело используют банковские кредиты.

Финансовая устойчивость оценивается по темпам накопления собственных средств в результате хозяйственной деятельности, соотношению земных и собственных источников средств, доле накопленной амортизации в первоначальной стоимости основных средств, достаточному обеспечению материальных оборотных средств собственными источниками.

Коэффициент автономии (независимости) важен в первую очередь для инвесторов предприятия, поскольку он характеризует долю средств, вложенных собственниками в общую стоимость имущества предприятия.

$$Ка = \frac{ИСС_{7)}}{ВБ_{8)}},$$

где:

7) - ИСС – источник собственных средств;

8) - ВБ – валюта баланса.

Данные бухгалтерского баланса анализируемого предприятия свидетельствуют о низком, по сравнению с оптимальным, значении коэффициента независимости (0,31 в начале года и 0,29 в конце года). Таким образом, подтверждается ранее сделанное нами заключение о том, что лишь одна треть имущества предприятия формируется за счет собственных источников.

В большинстве стран с рыночными отношениями считается достаточным, если этот коэффициент больше или равен 0,5, т.е. все заемные средства могут в любой момент полностью компенсироваться собственными источниками средств.

Таблица 21.2.

Показатели аудита финансового состояния предприятия

№	Наименование показателя	Методика расчета	Значение показателя		Оптимальное значение
			на начало года	на конец года	
1	2	3	4	5	6
	1. Показатели ликвидности				
1.	Коэффициент покрытия	$Кп = \frac{ТА_{1)}}{КЗ_{2)}}$	$\frac{1,34}{\frac{369602}{127637+147342}}$	$\frac{1,35}{\frac{381869}{139021+143565}}$	От 2 до 3
2.	Коэффициент «быстрой» ликвидности	$Кбл = \frac{ДС_{3)}+ЦБ_{4)}+ДЗ_{5)}}{КЗ}$	$\frac{0,58}{\frac{1997+156016}{127637+147342}}$	$\frac{0,64}{\frac{424+181355}{139021+143565}}$	Не менее 1
3.	Коэффициент абсолютной ликвидности	$Кабл = \frac{ДС+ЦБ}{КЗ}$	$\frac{0,007}{\frac{1997}{127637+147342}}$	$\frac{0,0015}{\frac{424}{139021+143565}}$	Не менее 0,2
4.	Коэффициент мобильного покрытия	$Кмп = \frac{РК_{6)}}{КЗ}$	0,34 94623/274979	0,35 99283/282586	Не менее 1
	II. Показатели финансовой устойчивости				
5.	Коэффициент автономии	$Ка = \frac{ИСС_{7)}}{ВБ_{8)}}$	0,31 127891/411421	0,29 122692/419165	Не менее 0,5
6.	Коэффициент маневренности	$Км = \frac{РК}{ИСС}$	0,74 94623/127891	0,81 99283/282586	Не более 0,5
7.	Коэффициент прогноза банкротств	$Кпб = \frac{РК}{ВБ}$	0,23 94623/411421	0,24 99283/419165	Не должен уменьшаться
8.	Коэффициент кумулятивной прибыльности	$Ккп = \frac{НП_{9)}}{ВБ}$	0,029 12269/411421	0,0019 815/419165	Не должен уменьшаться
9.	Коэффициент иммобилизации	$Ким = \frac{А_{10)}}{ПСАС_{11)}}$	0,72 106836/148655	0,76 115049/152345	Не более 0,5
10.	Коэффициент финансовой устойчивости	$Кфу = \frac{ИСС+ДЗС_{12)}}{ВБ}$	$\frac{0,33}{\frac{127891+8551}{411421}}$	$\frac{0,32}{\frac{122692+13887}{419165}}$	Не менее 0,5
11.	Коэффициент финансирования	$Кф = \frac{ИСС}{ЗИ_{13)}}$	0,45 127891/283530	0,41 122692/296473	Не менее 1

Коэффициент маневренности показывает, какая часть собственных источников средств вложена в наиболее маневренные активы.

$$Км = \frac{РК}{ИСС}$$

Для анализируемого предприятия значения коэффициента составили 0,74 в начале года и 0,81 в конце года, что в целом подтверждает ранее сделанные выводы относительно структуры источников формирования текущих активов и рабочего капитала на предприятии (см. коэффициент мобильного покрытия).

Коэффициент прогноза банкротств характеризует удельный вес чистых мобильных активов (рабочего капитала) в сумме активов баланса – нетто.

$$Кпб = \frac{РК}{ВБ}$$

Если фирма испытывает финансовые затруднения, то анализируемый коэффициент снижается. В нашем примере данный коэффициент в течение отчетного периода повысился с 0,23 в начале года до 0,24 к концу года, и это обстоятельство может служить началом медленного оздоровления финансового положения предприятия.

Коэффициент кумулятивной прибыльности представляет собой отношение прибыли до выплаты процентов, налогов и дивидендов к совокупным активам и характеризует отдачу активов.

$$Ккп = \frac{НП_{9)}}{ВБ},$$

где:

9) - НП – нераспределенная прибыль.

Этот коэффициент, как правило, невелик для новых или недостаточно прибыльных фирм. Для предприятий, имеющих устойчивое финансовое положение, данный коэффициент должен иметь тенденцию постоянного роста.

В нашем примере анализируемый коэффициент, а значит и отдача активов, понизились с 0,029 в начале года до 0,0019 к концу года, что характеризует снижение эффективности хозяйственной деятельности предприятия: если в прошлом году на 1 сум активов было получено 2,9 тийин прибыли, то в анализируемом году – только 0,19 тийин.

Коэффициент иммобилизации (накопления амортизации) характеризует состояние основных средств, отражая долю начисленной амортизации в их первоначальной стоимости.

$$\text{Ким} = \frac{A_{10)}}{\text{ПСАС}_{11)}},$$

где:

10) - А – начисленная амортизация;

11) - ПСАС – первоначальная стоимость амортизируемых средств.

Обычно величина его не должна превышать 0,5, но в момент технического перевооружения или активной замены частей оборудования она может быть выше.

В нашем примере 72 % первоначальной стоимости основных средств было погашено в начале года амортизационными отчислениями, к концу года изношенность основных средств повысилась на 4 % (76 %-72 %). Это значит, что предприятие в основном свои источники, в том числе и долгосрочные кредиты банка, вкладывает не в обновление основных средств, а увеличивает закупки текущих активов (см. коэффициент маневренности).

Коэффициент финансовой устойчивости показывает долю в общей валюте баланса тех источников финансирования, которые предприятие может использовать в своей деятельности длительное время.

$$\text{Кфу} = \frac{\text{ИСС}+\text{ДЗС}_{12)}}{\text{ВБ}},$$

где:

12) - ДЗС – долгосрочные заемные средства.

В отличие от коэффициента автономии для расчета анализируемого показателя принимаются также долгосрочные заемные средства (ДЗС), но, учитывая то обстоятельство, что они в валюте баланса имеют совсем небольшой удельный вес (2,1 % на начало года и 3,3 % на конец года), то и значения коэффициента финансовой устойчивости имеют небольшое отличие от значений коэффициента автономии и имеют такую же тенденцию к снижению. Такая ситуация наблюдается в связи с тем, что наибольшую долю в источниках средств занимают текущие обязательства (краткосрочная задолженность).

Коэффициент финансирования показывает, какая часть деятельности предприятия финансируется за счет собственных средств, а какая – за счет заемных.

$$Кф = \frac{ИСС}{ЗИ_{13)}},$$

где:

13) - ЗИ – заемные источники.

Ситуация, при которой значение анализируемого коэффициента меньше 1 (большая часть имущества предприятия сформирована за счет заемных средств), свидетельствует об опасности неплатежеспособности и нередко затрудняет возможность получения кредита. Но следует предостеречь от буквального понимания рекомендуемого значения для коэффициента финансирования. В ряде случаев доля собственных средств в их общем объеме может быть меньше половины, тем не менее, такие предприятия будут сохранять достаточно высокую финансовую устойчивость. Это, в первую очередь, касается предприятий, деятельность которых характеризуется высокой оборачиваемостью активов, стабильным спросом на реализуемую продукцию, налаженными каналами снабжения и сбыта.

В то же время для капиталоемких предприятий с длительным периодом оборота средств, доля заемных средств, в 40-50 % может быть опасной для финансовой стабильности.

Для нашего примера коэффициент финансирования во-первых, менее половины, и в течение года, во-вторых, продолжает снижаться: на начало года–0,45, на конец года-0,41.

Следовательно, усиливается зависимость предприятия от привлечения заемных средств, оно постепенно утрачивает финансовую устойчивость (см. «Коэффициент финансовой устойчивости».

21.3. АУДИТ ОБОРАЧИВАЕМОСТИ ОБОРОТНЫХ СРЕДСТВ

Подтверждением нашим выводам являются данные анализа собственных оборотных средств (табл. 21.3.) и оборачиваемости оборотных средств (табл. 21.4.)

Обеспеченность собственными оборотными средствами запасов материальных оборотных средств повысилась на 16159 тыс. сум. Однако это произошло за счет увеличения долгосрочных кредитов банков на 5336 тыс. сум, или на 62,4 % (5336 : 8551 х 100 %), на что предприятие вынуждено было пойти, т.к. источники собственных средств снизились на 5199 (4,1 %). Уменьшение основных средств на 10,8 % (4523 : 41819 х 100 %) указывает на тенденцию явно неблагоприятную, т.к. снижаются производственные возможности предприятия.

Наличие собственных оборотных средств (рабочий капитал) за счет вышеперечисленных факторов повысилось на 4660 тыс. сум./ - 5199 + 5336 – (-4523)/, что при одновременном снижении запасов материальных оборотных средств на 11499 тыс. сум увеличило их обеспеченность собственными оборотными средствами на 16159 тыс. сум. В целом запасы материальных оборотных средств лишь на 49,6 % (99283 : 200090 х 100) покрываются за счет собственных оборотных средств.

Оборачиваемость материальных оборотных средств на начало года была 84,59 дня, что составляло немногим более четырех оборотов (4,26) в год. За анализируемый период коэффициент оборачиваемости материальных оборотных средств повысился на 0,02 пункта (4,28-4,26), что указывает на снижение оборачиваемости на 0,51 дня (84,04-84,59), за счет чего было высвобождено на 1248,53 тыс. сум. оборотных средств, вложенных в материальные ценности.

По такой же методике можно проанализировать оборачиваемость в расчетах, которая к концу года замедлилось на 4,82 дня, но по-прежнему короче времени оборота материальных оборотных средств на 15 дней: или в 1,22 раза.

Показатели оборачиваемости оборотных средств сравниваются у предприятий одной и той же отрасли, так как оборотные средства обычно имеют значительный удельный вес активов целевого назначения, характеризующих специфику предприятия. Оптимальные средние уровни показателей оборачиваемости текущих активов для всех предприятий поэтому установить практически не представляется возможным.

Особое внимание при оценке рациональности формирования структуры источников имущества предприятия должно быть уделено качеству активов. В этом проявляется неразрывная связь анализа пассивной и активной части баланса. На многих наших предприятиях скопилась масса неиспользуемых (или слабо используемых) основных и оборотных средств, завышающих общую величину имущества предприятия. К числу отрицательных последствий указанного явления, помимо необоснованного высокого налога на имущество (основные средства), относится усиленная потребность в дополнительном финансировании, покрывающем отвлечение средств из оборота в виде залежалых запасов, устаревшего оборудования, дебиторской задолженности нереальной к взысканию. Поскольку собственные средства предприятия ограничены, то источником дополнительного финансирования становятся, как правило, дорогостоящие банковские кредиты.

Примером сказанному является анализируемое предприятие, где **доля заемных средств** с 68,9 % в начале года увеличилась до 70,7 % к концу года, что составляет более 2/3 всех источников средств предприятия. Увеличение имущества на 7744 тыс. сумов финансировалось за счет дополнительных, в размере 2943 тыс. сумов заемных средств при одновременном снижении собственных источников на 5199 тыс. сумов (табл. 21.1.).

Учитывая то обстоятельство, что дополнительные кредиты банка, в том числе и долгосрочные, были использованы на пополнение оборотных средств, и, в первую очередь, на покрытие дебиторской задолженности (при общем увеличении оборотных средств на 12267 тыс. сумов дебиторская задолженность увеличилась на 25399 сумов), аудитору необходимо воспользоваться данными аналитического учета и проанализировать каждого дебитора с точки зрения реальности взыскания задолженности. Такой анализ является внутренним и проводится с целью представления рекомендаций по оздоровлению финансового состояния предприятия.

Таблица 21.3.

Расчет наличия собственных оборотных средств предприятия

№№	Показатели	На начало года	На конец года	Изменение
1	2	3	4	5
1.	Источники собственных средств	127891	122692	-5199
2.	Долгосрочные займы и кредиты банков	8551	13887	+5336
3.	Основные средства и прочие внеоборотные активы	41819	37296	-4523
4.	Наличие собственных оборотных средств (рабочий капитал) 1 + 2 - 3	94623	99283	+4660
5.	Материальные оборотные средства	211589	200090	-11499
6.	Обеспеченность материальных оборотных средств собственными средствами 4 - 5	-116966	-100807	+16159

Таблица 21.4.

Анализ оборачиваемости оборотных средств				
№ №	Показатели	Прошлый год	Отчетный год	Изменения
1	2	3	4	5
1.	Чистая выручка от реализации продукции, работ и услуг, тыс. сум (без НДС, акцизов и пр.)	886608	881322	-5286
2.	Среднегодовые остатки материальных оборотных средств, тыс. сум	208320	205840	-2480
3.	Средняя дебиторская задолженность, тыс. сум	157830	168685	+10855
4.	Коэффициент оборачиваемости материальных оборотных средств (1 : 2)	4,26	4,28	+0,02
5.	Оборачиваемость материальных оборотных средств, дней (2 : 1 х 360 дней)	84,59	84,08	-0,51
6.	Коэффициент оборачиваемости средств в расчетах (1 : 3)	5,62	5,22	-040
7.	Оборачиваемость средств в расчетах, дней (3: 1 х 360 дней)	64,08	68,90	+4,82
8.	Однодневный оборот (1 : 360)	2462,8	2448,1	-14,7
9.	Высвобождение оборотных средств в связи с ускорением оборачиваемости средств, вложенных в материальные ценности (5 гр. 5 х 8 гр. 4)			-0,51 х 24481 = 1248,53

21. 4. АУДИТ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОИЗВОДСТВА И АНАЛИЗ «РЫНОЧНЫХ» ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Кроме вышеизложенного, аудитору необходимо проанализировать уровень рентабельности производства по методике, примененной при составлении таблицы 21.5. На анализируемом предприятии рентабельность всех средств, вложенных в предприятие, составила в прошлом году 2,98 % и 0,19 % в отчетном году, или на 1 сум вложенных средств получено в отчетном году всего лишь 2 тийина прибыли, что является явно низким уровнем.

Для выяснения причин столь низкой рентабельности аудитору необходимо выяснить и проанализировать показатели, повлиявшие на столь резкое снижение балансовой прибыли. Основным источником для такого анализа является отчет о финансовых результатах.

Таблица 21.5.

Анализ уровня рентабельности производства					
№ №	Показатели	Ед. изм.	За прошлый год	За отчетный год	Изменения
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
1.	Прибыль от общехозяйственной деятельности	т. с.	12269	815	-11455
2.	Чистая прибыль	т. с.	12256	801	-11455
3.	Чистая выручка от реализации продукции, работ и услуг (без НДС, акцизов и пр.)	т. с.	886608	881322	+5286
4.	Источники собственных средств предприятия	т. с.	127891	122692	-5199
5.	Акционерный капитал	т. с.	16000	16000	
6.	Средняя стоимость основных средств	т. с.	147810	150500	+2690
7.	Средняя стоимость материальных оборотных средств	т. с.	208320	205840	-2480
8.	Средняя стоимость производственных фондов (стр. 6 + стр. 7)	т. с.	356130	356340	+210
9.	Стоимость имущества	т. с.	411421	419165	+7744

1	2	3	4	5	6
10.	Коэффициент фондоемкости (6 : 3)	тийин	16,67	17,07	+0,40
11.	Коэффициент закрепления оборотных средств (7 : 3)	тийин	23,49	23,35	-0,14
12.	Прибыль на 1 сум реализованной продукции (1 : 3)	тийин	1,38	0,09	-1,29
13.	Уровень рентабельности производства (1 : 8)	%	3,44	0,22	-3,22
14.	Рентабельность всех средств, вложенных в предприятие (2 : 9)	%	2,98	0,19	-2,79
15.	Рентабельность собственных источников средств предприятия (2 : 4)	%	9,58	0,65	-8,93
16.	Рентабельность реализованной продукции (2 : 3)	%	1,38	0,09	-1,29
17.	Прибыль к обычному акционерному капиталу (2 : 5)	%	76,6	5,00	-71,6

Таблица 21. 6.

Динамика «рыночных» коэффициентов

№№	Показатели	Алгоритм расчета	Значения показателей		Изменения +,-
			за прошлый год	за отчетный год	
1.	Доход на акцию	Чистая прибыль, распределяемая как дивиденд по акциям / Среднее количество простых акций	6780/16000 = 0,42 тийин	6000/16000 = 0,38 тийин	-0,4
2.	Дивидендный доход	Годовой дивиденд на одну акцию / Средняя рыночная цена на одну акцию	0,42/1,1 = 0,36 тийин	0,38/1,1 = 0,34 тийин	-0,04
3.	Отношение цены к доходу на одну акцию	Рыночная цена одной акции / Доход на акцию	1.1/0,42 = 2,61	1.1/0,38 = 2,89	+0,28
4.	Отношение рыночной и балансовой цены акции	Рыночная цена одной акции / Оценка акции в учете компании (номинальная стоимость)	1,1/1 = 1,1	1,1/1 = 1,1	

* Источник данных – отчет о финансовых результатах; пояснения, дополнения и учетная политика предприятия

При всех прочих малочисленных изменениях показателей данной отчетности по сравнению с прошлым годом, обращает на себя внимание значительное повышение административных расходов: на 14,399 тыс. сум (106290 – 91891) или на 15,7 %. Следующим этапом анализа является выяснение причин, повлиявших на столь резкое увеличение административных расходов: повышение оплаты труда действующего штата административных работников, расширение штата администрации, открытие новых филиалов и т.д.

Для внешних потребителей публикуемой финансовой отчетности, и в особенности для акционеров, большое значение представляют так называемые «рыночные» (или инвестиционные) коэффициенты (таблица 21.6.), отражающие доход на акцию, дивиденд на 1 сум вложенных средств и пр.

Как видно из приведенных данных, произошло ухудшение основных рыночных показателей: **доход на акцию и дивидендный доход** понизились на 0,04 тийин. Если в прошлом году рыночная цена одной акции была дороже дохода, получаемого за нее в 2,61 раза, то в отчетном году она стала дороже в 2,89 раза, что явно послужит причиной уменьшения инвестиций акционеров в анализируемое предприятие.

Для акционеров большой интерес представляет так называемый **коэффициент распределения имущества,** который в нашем примере по данным таблицы 21.5. понизился с 7,99 сумов (127891/16000) в прошлом году до 7,67 сумов (122692/16000) в отчетном году. Данный коэффициент часто используется акционерами в условиях ожидания ликвидации компании, т.к. показывает, сколько приходится источников собственных средств на 1 сум вкладов.

Результаты вышеприведенного анализа свидетельствуют о финансовых затруднениях и аудитору необходимо произвести выбор путей оздоровления экономики предприятия-клиента:

экономическое – создание центров хозяйственной ответственности, сокращение административных расходов, перемещение кадров, увольнение ненужных работников, снижение дебиторской задолженности и т.д.;

финансовое – выпуск акций, привлечение инвестиций, использование нераспределенной прибыли прошлых лет на увеличение фондов накопления с целью повышения производственного потенциала;

производственное – повышение уровня отдачи (рентабельности) вложенных в предприятие средств, выпуск наиболее «ходовой» продукции, снижение оборачиваемости оборотных средств и т.д.;

юридическое – изменение юридического статуса предприятия либо его филиала, дочерних фирм и т.д.

Данная методика со временем несомненно будет совершенствоваться, но сегодня она, на наш взгляд, наиболее полно характеризует состояние предприятия.

ТЕСТЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ ЗНАНИЙ

1. В каком году утвержден Закон РУз «Об аудиторской деятельности» (новая редакция)?

А) 2001;

Б) 1994;

В) 1992;

Г) 2000.

2. Какая страна считается родиной аудита?

А) США;

Б) Италия;

В) Англия;

Г) Германия.

3. В каком году утвержден Закон РУз «О бухгалтерском учете»?

А) 1992;

Б) 1993;

В) 1996;

Г) 1994.

4. Какая организация проводит государственную регистрацию аудиторских организаций?

А) Налоговый комитет;

Б) Министерство юстиции;

В) Кабинет Министров;

Г) Министерство финансов.

5. Какая организация предоставляет лицензию на право занятия аудиторской деятельностью?

А) Налоговый комитет;

Б) Министерство юстиции;

В) Кабинет Министров;

Г) Министерство финансов.

6. Каким документом оформляются результаты обязательной аудиторской проверки?

А) Справка.

Б) Заключение.

В) Протокол.

Г) Акт.

7. Какая взаимосвязь между контролем и аудитом?

А) Нет взаимосвязи.

Б) Контроль и аудит – это одно и то же.

В) Аудит – это вид контроля.

Г) Аудит это метод контроля.

8. Каков размер штрафа за уклонение от проведения обязательного аудита?

А) От 50- до 100-кратного размера минимальной зарплаты.

Б) От 100- до 500-кратного размера минимальной зарплаты.

В) От 500- до 1000-кратного размера минимальной зарплаты.

Г) От 300- до 500-кратного размера минимальной зарплаты.

9. Какова должна быть минимальная величина уставного капитала аудиторской организации?

А) 1000-кратный размер минимальной зарплаты;

Б) 1200-кратный размер минимальной зарплаты;

В) 1500-кратный размер минимальной зарплаты;

Г) 2000-кратный размер минимальной зарплаты.

10. Сколько сотрудников аудиторской организации должны быть сертифицированными аудиторами?

А) 1;

Б) 2;

В) 3;

Г) 5.

11. Сколько национальных стандартов аудиторской деятельности утверждено в РУз?

А) 10;

Б) 12;

В) 13;

Г) Здесь нет правильного ответа.

12. При планировании внутреннего контроля аудитор опирается на:

А) систему внутреннего контроля предприятия;

Б) систему учета предприятия;

В) управленческую систему предприятия;

Г) внутреннюю документацию предприятия.

13. Аудиторский риск – это риск того, что:

А) значимая ошибка не будет обнаружена;

Б) может привести к отказу мнения аудитора;

В) аудиторское заключение будет выражено с оговоркой;

Г) аудитор даст неверное заключение.

14. Какие виды заключений может выдавать аудитор согласно НСАД?

А) Положительное и отрицательное.

Б) Безусловно положительное, положительное с оговоркой, отрицательное.

В) Положительное, отрицательное и отказ от выражения мнения.

Г) Положительное с оговоркой, отрицательное и отказ от выражения мнения.

15. Для чего составляются внутрифирменные аудиторские стандарты?

А) Для облегчения деятельности аудиторов.

Б) Для облегчения взаимоотношений с клиентом.

В) Для обеспечения единого подхода к аудиторской проверке в данной аудиторской компании.

Г) Так как это требует законодательство.

16. Когда производится оценка системы внутреннего контроля?

А) После проверки всех разделов учета.

Б) До проведения аудита, для определения масштабов и содержания аудиторских процедур.

В) После составления заключения.

Г) В процессе составления аудиторского отчета.

17. Когда производится оценка системы бухгалтерского учета?

А) После проверки всех разделов учета.

Б) До проведения аудита, для определения масштабов и содержания аудиторских процедур.

В) После составления заключения.

Г) В процессе составления аудиторского отчета.

18. Снимается ли ответственность с аудитора при использовании работы специалистов?

А) Не снимается.

Б) Снимается полностью.

В) Снимается частично.

Г) Снимается с разрешения правительства.

19. Какой орган рассматривает конфликты между аудитором и клиентом?

А) Хозяйственный суд;

Б) Министерство юстиции;

В) Министерство финансов;

Г) Кабинет Министров.

20. В каком случае аудитор выдает положительное заключение?

А) Когда клиент работает эффективно.

Б) Когда финансовая отчетность достоверна.

В) Когда не требуются консультации клиенту.

Г) Все ответы правильные.

21. Могут ли аудиторские организации выступать в форме акционерных общество открытого типа?

А) Нет, не могут.

Б) Да, могут.

В) Могут, но с ограниченной ответственностью.

Г) Могут с разрешения Министерства финансов.

22. Что такое мошенничество?

А) Непреднамеренное искажение финансовой отчетности.

Б) Преднамеренное искажение финансовой отчетности.

В) Искажение финансовой отчетности по ошибке.

Г) Здесь нет правильного ответа.

23. Кто является собственником рабочих документов аудитора?

А) Клиент.

Б) Аудитор.

В) Вышестоящая организация.

Г) Министерство финансов.

24. Каков должен быть минимальный стаж претендента на получение квалификационного сертификата аудитора при наличии высшего экономического образования?

А) 3 года;

Б) 5 лет;

В) 1 год;

Г) 10 лет.

25. Каков должен быть минимальный стаж претендента на получение квалификационного сертификата аудитора при наличии высшего неэкономического или среднего специального образования?

А) 3 года;

Б) 5 лет;

В) 1 год;

Г) 10 лет.

26. В каких случаях аудитор отказывается от выдачи заключения?

А) Когда предприятие находится на грани банкротства.

Б) Когда финансовая отчетность недостоверна.

В) Когда предприятие работает эффективно.

Г) Когда он не получает необходимых документов для дачи заключения.

27. К какому виду деятельности относится деятельность аудиторской организации?

А) Предпринимательская деятельность.

Б) Исполнительская деятельность.

В) Независимая деятельность.

Г) Общественная деятельность.

28. С чего начинается проверка кассовых операций?

А) С выведения остатка на основании денежных документов.

Б) С проверки сохранности денежных средств.

В) С подсчета денежных средств в кассе.

Г) С проверки приходных и расходных кассовых документов.

29. Какую информацию необходимо отразить в акте инвентаризации кассы?

А) Итоги инвентаризации, состояние ведения кассовых операций, их недостатки.

Б) Недостатки или излишки наличных денег в кассе.

В) Количество наличных в кассе.

Г) Документы, оформляющие денежные операции.

30. Какой документ отражает движение денег по расчетному счету?

А) Выписка.

Б) Платежное поручение.

В) Платежное требование.

Г) Чековая книжка.

31. Какой документ выписывается в случае применения предварительной формы оплаты?

А) Выписка.

Б) Платежное поручение.

В) Платежное требование.

Г) Чековая книжка.

32. Какой документ выписывается в случае применения последующей формы оплаты?

А) Выписка.

Б) Платежное поручение.

В) Платежное требование.

Г) Чековая книжка.

33. На основании каких документов производятся записи по счету кассы?

А) Приходных и расходных кассовых ордеров.

Б) Кассовой книги.

В) Кассового отчета.

Г) Первичных документов по приходу и расходу денег в кассе.

34. Какую запись аудитор признает правильной при списании за счет созданного резерва по сомнительным долгам задолженности подрядчиков?

Бухгалтером составлена проводка: Д-т 4910 К-т 4010.

А) Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»
К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

Б) Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
К-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам»;

В) Д-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам»
К-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЗ».

Г) Нет правильного ответа.

35. Каков максимальный срок погашения кредиторской задолженности?

А) 30 дней;

Б) 90 дней;

В) 60 дней.

Г) Нет правильного ответа.

36. Кто принимает участие в составлении акта на наличие расхождений между фактическим наличием поступивших ТМЗ и данными счетов-фактур поставщиков?

А) Руководитель и завскладом.

Б) Завскладом и бухгалтер.

В) Руководитель, завскладом, представитель поставщика.

Г) Нет правильного ответа.

37. Каков срок выдачи доверенности для получения от поставщиков ТМЗ?

А) 10 дней;

Б) 15 дней;

В) 20 дней.

Г) Один месяц.

38. Что разрабатывается прежде: тесты внутреннего контроля или программа проверки расчетов с поставщиками?

А) Программа аудиторской проверки.

Б) Тесты внутреннего контроля.

В) Не имеет значения.

Г) Нет правильного ответа.

39. Какая проводка соответствует погашению из кассы задолженности покупателям и заказчикам?

А) Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»
К-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте»;

Б) Д-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте»
К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;

В) Д-т 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»
К-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

Г) Нет правильного ответа.

40. Какой проводкой отражаются суммы авансов, полученных от покупателей?

А) Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»
К-т 9010 «Доходы от реализации продукции»;

Б) Д-т 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»
К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;

В) Д-т 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»
К-т 9010 «Доходы от реализации продукции»;

Г) Д-т 5110 «Расчетный счет»
К-т 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков».

41. Какую запись надо произвести, чтобы отразить отрицательные курсовые разницы при операциях по отгрузке?

А) Д-т 9610 «Расходы в виде процентов»
К-т 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»;

Б) Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»
К-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода»;

В) Д-т 9610 «Расходы в виде процентов»
К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Г) Нет правильного ответа.

42. Какой проводкой можно отразить суммы штрафов, пени, неустоек, предъявленные покупателям за несоблюдение договорных обязательств?

А) Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»
К-т 6960 «Счета к оплате по претензиям»;

Б) Д-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»
К-т 6960 «Счета к оплате по претензиям»;

В) Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»
К-т 9330 «Взысканные пени, штрафы, неустойки».

Г) Нет правильного ответа.

43. Какую запись Вы считаете правильной при отражении задолженности прочим кредиторам по ликвидации основных средств?

А) Д-т 9010 «Доходы от реализации продукции»
К-т 9220 «Выбытие других активов»;

Б) Д-т 9210 «Выбытие основных средств»
К-т 6990 «Прочие обязательства»;

В) Д-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов»
К-т 9210 «Выбытие основных средств».

Г) Нет правильного ответа.

44. Какая из целей аудиторской проверки расчетов с подотчетными лицами является наиболее приоритетной?

А) Права и обязанности.

Б) Существование.

В) Стоимость.

Г) Нет правильного ответа.

45. Какие из доказательств должны использоваться аудитором при аудиторской проверке расчетов с подотчетными лицами?

А) Протоколы общего собрания акционеров.

Б) Приказы директора.

В) Авансовый отчет.

Г) Нет правильного ответа.

46. Анализ бухгалтерских регистров и первичных документов для достижения цели «ограничения учетного периода» позволяет достичь следующих целей:

А) Установить круг лиц, имеющих право получить денежные суммы под отчет.

Б) Осуществить оценку финансовых результатов деятельности организации.

В) Осуществить оценку запасов.

Г) Нет правильного ответа.

47. Бухгалтерский анализ авансовых отчетов осуществляют для достижения цели:

А) Существование.

Б) Полнота.

В) Ограничение учетного периода.

Г) Нет правильного ответа.

48. Наиболее достоверное доказательство для подтверждения точности учета расчетов с подотчетными лицами -

А) Инвентаризация.

Б) Ведения, полученные от сотрудников предприятия.

В) Анализ авансовых отчетов, осуществляемый аудитором.

Г) Нет правильного ответа.

49. Уменьшают ли налогооблагаемый доход взносы в благотворительные фонды?

А) Да.

Б) Нет.

В) Уменьшают, в пределах лимита.

Г) Нет правильного ответа.

50. Облагается ли НДС внутренний оборот для собственных нужд?

А) Да.

Б) Нет.

В) Не облагается, если есть разрешение Кабинета Министров.

Г) Нет правильного ответа.

51. Какова ставка налога на доход (прибыль) на 2002 год?

А) 31 %;

Б) 26 %;

В) 33 %.

Г) 24 %.

52. В каком периоде, для исчисления налогов, отражаются доходы (прибыль) юридических лиц?

А) В том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты.

Б) В том периоде, когда произошла оплата.

В) В том периоде, когда деньги поступили на расчетный счет.

Г) Нет правильного ответа.

53. В каком размере оплачивается пеня за каждый день просрочки платежей по налогам?

А) 0,20 %;

Б) 0,15 %;

В) 0,05 %.

Г) Нет правильного ответа.

54. Включается ли дооценка ТМЗ в налогооблагаемый доход?

А) Да.

Б) Нет.

В) Включается только на отдельные виды ТМЗ.

Г) Нет правильного ответа.

55. Какую запись надо произвести, чтобы отразить погашение краткосрочных кредитов банков?

А) Д-т 7810 «Долгосрочные банковские кредиты»
К-т 5110 «Расчетный счет»;

Б) Д-т 5110 «Расчетный счет»
К-т 6810 «Краткосрочные банковские кредиты»;

В) Д-т 6810 «Краткосрочные банковские кредиты»
К-т 5110 «Расчетный счет»;

Г) Нет правильного ответа.

56. Какую проводку должен составить бухгалтер при получении от другого предприятия долгосрочного займа?

А) Д-т 7810 «Долгосрочные банковские кредиты»
К-т 5110 «Расчетный счет»;

Б) Д-т 5110 «Расчетный счет»
К-т 7820 «Долгосрочные займы»;

В) Д-т 7830 «Облигации к оплате»
К-т Расчетный счет 5110.

Г) Нет правильного ответа.

57. Какую запись надо признать правильной при начислении процентов за пользование краткосрочными ссудами банка?

А) Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»
К-т 5110 «Расчетный счет»;

Б) Д-т 9610 «Расходы в виде процентов»
К-т 6920 «Начисленные проценты»;

В) Д-т 6920 «Начисленные проценты»
Кт 9610 «Расходы в виде процентов».

Г) Нет правильного ответа.

58. Какую проводку надо сделать при начислении процентов за пользование долгосрочным займом?

А) Д –т 9610 «Расходы в виде процентов»
К-т 6920 «Начисленные проценты»;

Б) Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»
К-т 6920 «Начисленные проценты»;

В) Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»
К-т 5110 «Расчетный счет»;

Г) Д-т 9610 «Расходы в виде процентов»
К-т 7820 «Долгосрочные займы».

59. Какая проводка соответствует погашению долгосрочного кредита банка?

А) Д-т 7810 «Долгосрочные банковские кредиты»
К-т 6990 «Прочие обязательства»;

Б) Д-т 7810 «Долгосрочные банковские кредиты»
К-т 5110 «Расчетный счет»;

В) Д-т 7830 «Облигации к оплате»
К-т 5110 «Расчетный счет».

Г) Нет правильного ответа.

60. Что относится к основным фондам?

А) Предметы сроком использования более года и стоимостью более 5-кратного размера минимальной зарплаты.

Б) Предметы сроком использования более года и стоимостью более 15-кратного размера минимальной зарплаты.

В) Предметы сроком использования более года и стоимостью более 25-кратного размера минимальной зарплаты.

Г) Предметы сроком использования более года и стоимостью более 50-кратного размера минимальной зарплаты.

61. В каком году были утверждены нормы износа основных средств?

А) 1991;

Б) 1993;

В) 1997;

Г) 2000.

62. В каком документе утверждены нормы износа основных средств?

А) Положение о составе затрат;

Б) Инструкция Министерства финансов;

В) Постановление Кабинета Министров;

Г) Налоговый кодекс.

63. Реализован ненужный станок первоначальной стоимостью 300000 сум, износом 120000 сум, договорная цена 500000 сум. Каков финансовый результат от реализации?

А) 320000 сум;

Б) 366667 сум;

В) 200000 сум;

Г) 236667 сум.

64. 31 декабря 2000 года компанией «Диёра» был приобретен патент за 89500 сумов. Он был выдан 31 декабря 1998 года. Стоимость патента должна списываться на расходы в течении оставшегося его правового срока. (Правовой срок патента составляет 7 лет от даты выдачи). Ежегодная амортизация составит:

А) 17900 сумов;

Б) 12785,7 сумов;

В) 17890,7 сумов;

Г) 15200 сумов.

65. Какая проводка будет правильной при ежегодном начислении амортизации патента компании «Диёра»?

А) Д-т 0510 «Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау»
К-т 2010 «Основное производство»;

Б) Д-т 0410 «Патенты, лицензии и ноу-хау»
Кт 0510 «Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау»;

В) Д-т 2010«Основное производство»;
К-т 0510«Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау»;

Г) Д-т 9420 «Административные расходы»
К-т 0540 «Амортизация при пользовании землей и природными ресурсами».

66. Компания «Диёра» приобрела компанию «Отабек» за 7500000 сум. На дату покупки компания «Отабек» имела активы по первоначальной стоимости на 10000000 сум. и по справедливой рыночной стоимости 11000000 сум. Компания «Отабек» имела также обязательства на 3750000сум. Какая сумма должна быть показана как гудвилл по дебету счета?

А) 1100000 сумов;

Б) 1000000 сумов;

В) 250000 сумов;

Г) 3750000 сумов.

67. Журнальная проводка для списания стоимости гудвилла включает кредит счета:

А) основное производство;

Б) гудвилл;

В) административные расходы;

Г) прочие операционные расходы.

68. Компания «Азиз» заплатила 15000000 сум за покупку компании «Хуршид». На дату покупки компания «Хуршид» имела 1450000 сум текущих активов и 11000000 сум долгосрочных активов по первоначальной стоимости. Справедливая рыночная стоимость текущих активов 17000000 сум, а долгосрочных - 9000000 сум. Обязательства компании «Хуршид» на дату покупки составили 12500000 сум. Компания покупается у её владельцев. Какая сумма должна быть показана как гудвилл?

А) 1500000 сумов;

Б) 500000 сумов;

В) 10500000 сумов;

Г) 2500000 сумов.

69. Продан патент первоначальной стоимостью 580000 сум и износом 248000 сум, цена реализации 250000 сум. Каков финансовый результат от реализации?

А) 82000 сум;

Б) 330000 сум;

В) 250000 сум;

Г) 332000 сум.

70. 20 мая компания «Диёра» вложила 300000 сумов при годовой процентной ставке 15 %. Для подсчета процентов берется 365 дней. Какая сумма процентов начисляется за май?

А) 1232,8 сум;

Б) 1479,4 сум;

В) 1356,1 сум.;

Г) 1565,3 сум.

71. 20 сентября 2001 г.компания «Диёра» приобрела ценную бумагу за 200 тыс. сум. Заплачены дополнительно 10000 сум проценты с момента ее эмиссии и брокеру комиссионные 5000 сум. Процентная ставка годовых -- 20 %. Срок погашения ценной бумаги 31 августа 2002 г. К какому виду финансовых вложений она относится?

А) Краткосрочной.

Б) Долгосрочной.

В) Среднесрочной.

72. На основании данных предыдущего теста определите стоимость приобретения и отразите ее в учете.

А) Д-т 5810 «Ценные бумаги» – 200000 сум
Д-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» – 15000 сум
К-т 5110 «Расчетный счет» –215000 сум;

Б) Д-т 0610 «Ценные бумаги» - 215000 сум;
К-т 5110 «Расчетный счет» – 215000 сум;

В) Д-т 5810 «Ценные бумаги» – 210000 сум
Д-т 4830 «Проценты к получению» - 5000 сум
К-т 5110 «Расчетный счет» – 215000 сум;

Г) Д-т 5810 ««Ценные бумаги» – 205000 сум
Д-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов» - 10000 сум
К-т 5110 «Расчетный счет» - 215000 сум.

73. Компания «Диёра» продает 100 акций компании «Отабек». Эти акции были приобретены по цене 1200 сум за акцию. Какова сумма прибыли или убытка, полученного от реализации, если компания «Диёра» продает акции по цене 1000 за акцию? Как отражается финансовый результат от реализации акций в учете?

А) Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» – 20000 сум
К-т 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности» - 20000 сум;

Б) Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» – 20000 сум
К-т 9220 «Выбытие прочих активов» – 20000 сум;

В) Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» – 20000 сум
К-т 9430«Прочие операционные расходы» – 20000 сум.

74. Какой проводкой отражаются долгосрочные финансовые вложения, полученные безвозмездно от других предприятий?

А) Д-т 0610 «Ценные бумаги»
К-т 8530 «Безвозмездно полученное имущество»;

Б) Д-т 0610 «Ценные бумаги»
К-т 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности»;

В) Д-т 0610 «Ценные бумаги»
К-т 9380 «Безвозмездная финансовая помощь».

75. Какой из приведенных методов оценки материальных запасов в меньшей мере учитывает влияние инфляции?

А) Средней себестоимости.

Б) ЛИФО.

В) ФИФО.

76. Какие из приведенных документов были приняты Минфином РУз в 2002 г.?

А) План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению.

Б) Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых операций.

В) НСБУ № 4 «Товарно - материальные запасы».

77. Какие из перечисленных первичных документов не применяются по учету материальных запасов?

А) Приходный ордер.

Б) Лимитная карта.

В) Лимитно-заборная карта.

Г) Приходный кассовый ордер.

Д) Авансовый отчет.

Е) Накладная на отпуск материалов.

78. Годовая финансовая отчетность предприятия до ее представления в установленные адреса рассматривается и утверждается:

А) в порядке, предусмотренном учредительными документами;

Б) руководителем предприятия;

В) главным бухгалтером предприятия;

Г) руководителем и главным бухгалтером предприятия.

79. Датой представления годовой финансовой отчетности предприятия считается:

А) день фактической передачи;

Б) *не позднее 1 апреля следующего за отчетным года*;

В) до 15 марта следующего за отчетным года.

80. Кто несет ответственность в соответствии с законодательством за правильность финансовой отчетности?

А) Руководитель предприятия.

Б) Главный бухгалтер.

В) Экономист.

Г) Руководитель и главный бухгалтер предприятия.

81. Каков состав квартальной финансовой отчетности предприятия?

А) Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, справка о дебиторских и кредиторских задолженностях, отчет о денежных потоках.

Б) Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о денежных потоках, отчет о собственном капитале;

В) Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, справка о дебиторских и кредиторских задолженностях.

82. По статье «Незавершенное производство» в балансе должны отражаться остатки средств, числящихся на счетах:

А) «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Обслуживающие хозяйства»;

Б) «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательное производство», «Обслуживающие хозяйства»;

В) «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательное производство».

83. Руководитель организации по решению собственников пригласил аудитора для проверки достоверности показателей финансового отчета за отчетный год. Вправе ли аудитор обращаться к клиенту за информацией, выходящей за рамки отчетного периода?

А) Аудитор проверяет только те вопросы, что предусмотрены соответствующими Правилами (Стандартами) проведения аудиторских проверок.

Б) Да конечно, это решает аудитор.

В) Если аудитор не брал на себя таких обязательств, делать этого не следует.

84. *Основной целью аудита финансовой отчетности является:*

А) выявление мошенничества и ошибок в бухгалтерском учете и отчетности;

Б) исправление всех ошибок в бухгалтерском учете и отчетности;

В) установление достоверности финансовой отчетности и соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций нормативным актам РУз.

85. Счет «Добавленный капитал» предназначен для учета:

А) уставного фонда предприятия;

Б) эмиссионного дохода, получаемого при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость;

В) инфляционных резервов, образующихся при переоценке имущества, а также стоимости безвозмездно полученного имущества.

86. По статье «Денежные средства» баланса должны отражаться остатки денежных средств по счетам:

А) «Денежные средства в национальной валюте», «Расчетный счет», «Счета учета денежных средств на специальных счетах в банке», «Денежные эквиваленты (по видам)», «Денежные средства (переводы) в пути»;

Б) «Денежные средства в национальной валюте», «Расчетный счет», «Счета учета денежных средств на специальных счетах в банке», «Денежные эквиваленты (по видам)»;

В) «Расчетный счет», «Счета учета денежных средств на специальных счетах в банке», «Денежные эквиваленты (по видам)», «Денежные средства (переводы) в пути».

87. По статьям актива баланса «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражается задолженность:

А) покупателей, числящаяся на счетах для учета счетов к получению по соответствующим счетам;

Б) покупателей, числящаяся на счетах для учета счетов к оплате по соответствующим счетам;

В) покупателей, числящаяся на счетах «Платежи к получению по долгосрочной аренде», «Счета к получению от покупателей и заказчиков» и «Резерв по сомнительным долгам» по соответствующим счетам.

88. Каков минимальный размер уставного капитала для акционерных обществ закрытого типа?

А) 100 кратный размер минимальной заработной платы;

Б) 200 кратный размер минимальной заработной платы;

В) 500 кратный размер минимальной заработной платы;

Г) 50 кратный размер минимальной заработной платы.

89. Каков минимальный размер уставного капитала акционерных обществ открытого типа?

А) 100 кратный размер минимальной заработной платы;

Б) 200 кратный размер минимальной заработной платы;

В) 500 кратный размер минимальной заработной платы;

Г) 1000 кратный размер минимальной заработной платы.

90. Каков минимальный размер уставного капитала для совместных предприятий?

А) 100 кратный размер минимальной заработной платы;

Б) 200 кратный размер минимальной заработной платы;

В) 500 кратный размер минимальной заработной платы;

Г) 1000 кратный размер минимальной заработной платы.

91. Одной из целей аудита клиент и аудитор определили оценку предприятия на способность продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Какие процедуры будут наиболее эффективны для достижения целей аудита?

А) Финансовый анализ баланса на ликвидность активов.

Б) Хронологический анализ прироста дебиторской и кредиторской задолженности.

В) Анализ объема продаж с корректировкой на коэффициент инфляции.

Г) Анализ прироста собственного капитала.

92. *В процессе работы по проверке полноты учета выручки аудитор* должен получить подтверждение следующих моментов:

А) поставщикам не были излишне уплачены суммы;

Б) были правильно образованы резервы по сомнительным долгам;

В) не было пропусков в учетных записях по документам на отгрузку товаров.

93. Определите, какое из перечисленных доказательств является самым надежным:

А) доказательство получения дебиторской задолженности, представленное руководителем отдела;

Б) доказательство законности дебиторской задолженности, полученное путем телефонного подтверждения;

В) доказательство точности учета запасов, полученное в результате присутствия аудитора на проводимой в организации инвентаризации.

94. Какой из вариантов ответа на вопрос, к какой категории относятся затраты, связанные с приобретением или созданием нематериальных активов, аудитор признает верным?

А) Текущие издержки производства и обращения.

Б) Капитальные вложения.

В) Долгосрочные инвестиции.

95. Какой из вариантов ответа аудитор признает соответствующим нормативным актам при отнесении затрат по амортизации нематериальных активов к экономическому элементу?

А) Амортизация основных средств.

Б) Прочие затраты.

В) Выделены в отдельный элемент затрат.

96. Нормы амортизации по нематериальным активам устанавливаются:

А) правительством РУз и приводятся в специальном справочнике в разрезе классификационных групп;

Б) специализированными консалтинговыми фирмами;

В) организацией самостоятельно, исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования нематериального актива.

97. Проверяя правильность использования средств на ремонт основных средств производственного назначения, какой из вариантов аудитор признает соответствующим нормативным актам?

А) Все расходы на ремонт включены в состав затрат.

Б) Все расходы на ремонт списаны за счет собственных источников.

В) Все расходы на ремонт списаны на финансовые результаты.

98. Руководство предприятия, сославшись на коммерческую тайну, отказалось выдать аудитору документацию нефинансового характера. Оцените действия аудитора.

А) Аудитор отказался от выдачи аудиторского заключения.

Б) Аудитор выдал аудиторское заключение.

В) Аудитор выдал аудиторское заключение, сделав оговорку об ограничении информации.

99. В чем разница между решением аудитора отказаться от выдачи аудиторского заключения и решением дать отрицательное заключение?

А) Никакой – это одно и то же.

Б) Если аудитор отказывается дать заключение, значит, в силу определенных причин у него не сложилось мнения о достоверности отчетности клиента, а отрицательное заключение он дает в том случае, если убежден в недостоверности отчетности.

В) Причины решения одни и те же, но отказ – предпочтительнее для клиента.

Г) Отказ от выдачи заключения в соответствии с п. 37-39 НСАД РУз № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности».

100. В договоре на аудиторскую проверку клиент ставил задачу дать аудиторское заключение о достоверности отчетности за истекший год. Проведя проверку отчетности, аудитор запросил материалы учета и отчетности за текущий год. Руководство клиента отказало в этом аудитору. Оцените ситуацию.

А) Руководство клиента поступило правильно, так как действия аудитора нарушают условия договора на проведение аудита.

Б) В проверке информации о событиях и операциях, следующих после даты составления баланса, нет никакой необходимости для аудитора. Если нарушений в ведении учета и отчетности за истекший год не обнаружено, то можно давать положительное аудиторское заключение.

В) Аудитор имеет право проверять у клиента документацию о финансово-хозяйственной деятельности в полном объеме. Данный отказ можно рассматривать как ограничение аудита.

СИТУАЦИИ ДЛЯ ПРОВЕРКИ ЗНАНИЙ

1. Во время проведения проверки годовой отчетности аудитор узнал о том, что его заказчик собирается купить конкурирующее предприятие. Если данный факт станет известным, поднимется курс акций конкурирующего предприятия. Аудитор не отказывается от возможности при помощи посредника купить акции этого предприятия и таким образом обеспечить себе высокую прибыль.

Нарушает ли он при этом свои профессиональные обязанности?

2. Проводя аудит, старший аудитор дал поручение рядовому аудитору сделать проверку расчетов налогообложения организации в соответствии с узбекским законодательством. По окончании проверки рядовой аудитор сообщил, что никаких ошибок обнаружено не было. Через неделю после этого отчетность была подготовлена.

Спустя два месяца налоговая инспекция провела проверку за отчетный год и обнаружила ряд ошибок в налоговых расчетах организации. Теперь клиент фирмы должен доплачивать налоги и уплатить штрафы. Клиент закономерно спрашивает, почему эти ошибки не были обнаружены в ходе проверки.

Что послужило причиной этой ситуации?

3. Страховая компания предложила аудиторской фирме стать ее аудитором. Однако среди персонала этой фирмы нет специалистов по страховой деятельности.

Может ли фирма принять данное предложение?

4. Кондитерская фабрика расторгла договор со своими аудиторами и пригласила вашу фирму быть ее аудитором.

Что Вы будете делать в этом случае?

5. Аудиторская фирма, в которой Вы работаете, была приглашена в качестве аудитора телевизионной компании. Ваша жена работает в этой компании менеджером по сбыту.

Может ли Ваша фирма принять это предложение?

6. Ваша аудиторская фирма подготовила для клиента финансовую отчетность за прошедший год. Через три недели клиент позвонил Вам и заявил, что в одном из документов была допущена ошибка.

Какая мера контроля за качеством должна была бы предотвратить ошибку?

7. На протяжении нескольких лет клиент обращается к услугам одной и той же аудиторской фирмы для подтверждения годовой отчетности. В течение всего времени взаимоотношений в проверках участвует одна и таже бригада аудиторов, сотрудники которой из года в год специализируются на аудите конкретных «своих» участков («Основных средств», «ТМЗ» и т. п.).

Каковы преимущества или недостатки сложившейся ситуации?

8. Один из сотрудников аудиторской фирмы проводит проверку годовой отчетности акционерного общества. Этот аудитор является владельцем одной акции данного акционерного общества.

9. Чтобы взять в банке кредит, организация обращается к своему аудитору с просьбой выступить в качестве поручителя.

10. Аудитор помогал составлять годовую отчетность организации.

Какое влияние имеет данный факт на проведение проверки?

11. Фирма «Аудит» проводит проверки организации на протяжении длительного времени и назначает ответственным аудитором этой организации на протяжении пяти лет Азизова П.К. Каждый год при этом он имел разных ассистентов.

Имеет ли место конфликт интересов? Если да, то как его преодолеть?

12. У директора предприятия **К** Акбарова Л.О. есть сын Азиз, который имеет бухгалтерское образование и планирует стать аудитором. Азиз владеет пятью акциями предприятия отца. В предприятии **К** проводится аудит фирмой ХХХ, от имени которой Азиз назначен членом аудиторской группы.

Имеет ли место конфликт интересов? Если да, то указать пути его преодоления.

13. Аудит предприятия **А** проводят три аудитора, один из них близкий друг заместителя генерального директора предприятия **А**.

Имеет ли место нарушение этических принципов, если да, то каких, как преодолеть эти нарушения?

14. На предприятии, производящем кондитерские изделия, проводится аудит. Аудиторов угощают чаем с кондитерскими изделиями и дарят по коробке конфет каждый день их пребывания на предприятии.

Нарушаются ли этические нормы? Как должны поступать аудиторы?

15. В организации **В** проведен аудит, нарушений не выявлено, и директор организации преподнес аудиторам ценные подарки.

Как должны поступить аудиторы?

16. В ходе аудита предприятия **К** выявлены нарушения по уплате налогов. Директор предприятия преподнес каждому аудитору путевку для отдыха и попросил дать положительное аудиторское заключение.

Объяснить действия аудиторов в данной ситуации.

17. В ходе аудита 10 февраля была проведена инвентаризация Главной кассы торговой организации. Старший кассир предъявил комиссии наличные деньги – 12500 сум. По данным кассового отчета числится остаток на начало дня – 556 сум., приходный кассовый ордер № 151 от 10 февраля на сумму выручки операционной кассы № 1 – 30000 сум, приходный кассовый ордер № 152 на сумму выручки операционной кассы № 2 – 27000 сум, расходный кассовый ордер № 137 от 10 февраля на сданную выручку в банк – 44800 сум.

В объяснительной записке старший кассир показал, что из кассы были выданы деньги взаимообразно, до заработной платы.

Джураеву О. (продавец) - 250 сум

Алимову Х. (рабочий) - 40 сум

Ибрагимовой Д. - 10 сум.

По объяснению кассира указанные суммы будут внесены в кассу в день заработной платы.

Выполнить процедуры, связанные с инвентаризацией.

18. Банком установлен лимит остатков наличных денег в кассе в сумме 10000 сум. Согласно записям в регистре по счету 5010 «Касса», а также кассовым отчетам остатки денег в проверяемом периоде были следующими (сум):

на 1 февраля	-	1500	на 15 июня	-	472700
на 18 февраля	-	760000	на 1 июля	-	12700
на 1 марта	-	22000	на 10 июля	-	16800
на 1 апреля	-	28650	на 1 августа	-	11300
на 15 апреля	-	14870	на 10 сентября	-	15700
на 2 мая	-	13700	на 10 октября	-	15800
на 15 мая	-	13700	на 12 декабря	-	17700

При проверке соблюдения лимита остатка денег в кассе следует иметь в виду, что для торговой организации установлены сроки выплаты заработной платы 3-го и 17-го числа каждого месяца.

19. Согласно кассовым отчетам организацией 5 августа получено по чеку № 398017 для выплаты заработной платы работникам 210000 сум, 6 августа выдано по платежной ведомости № 141 – 160000 сум, 7 августа выдано по платежной ведомости № 142 – 38000 сум, 8 – 12 августа выдана заработная плата по расходным кассовым ордерам: Каримову С.П. – 1350 сум, Сомову К.С. – 800 сум, 13 августа оставшиеся суммы, полученные для выплаты заработной платы, в сумме 9000 сум сданы в банк.

20. Проверяя полноту и своевременность оприходования в кассе денежных средств, полученных с расчетного счета в банке, аудитор выявил, что кассир Ванина Т.М. по чеку № 074534 16 июня 20__г. получила 80000 сум на выплату заработной платы работникам, а оприходовала их 20 июня 20__ г. Она же получила из банка 16 сентября 20__ г. на командировочные расходы 20000 сум, а оприходовала их 18 сентября 20__ г.

Кассир Ванина Т.М. и главный бухгалтер Касимов Р.Н. пояснили, что несвоевременность оприходования денег допущена по вине учреждения банка, которое не выдавало своевременно деньги на командировочные расходы. Поэтому в первом случае деньги, полученные на выплату заработной платы, израсходованы частично на командировочные расходы, а во втором случае наоборот: деньги, предназначенные для командировочных расходов, использованы на выплату заработной платы.

21. В организации эксплуатируются контрольно-кассовые аппараты, часть которых не опломбирована. Заведена книга кассира-операциониста, страницы ее не пронумерованы и не прошнурованы, книга не подписана руководителем и главным бухгалтером. В книге много неоговоренных исправлений и подчисток.

Для выплаты заработной платы работникам 2 марта 200__ г. из банка по чеку № 067381 получены деньги в сумме 200000 сум. Выплата зарплаты произведена 7 марта 20__ г. в сумме 180000 сум. Остаток денег в сумме 20000 сум использованы для оплаты командировочных расходов.

22. За проверяемый период банком установлено по торговой организации 172 случая недовложения денег в инкассаторские сумки на сумму 385400 сум и 96 случаев излишков на сумму 210000 сум, в том числе по магазину № 2 – случай недовложения на сумму 201700 сум и 9 случаев излишков на сумму 46000 сум; по магазину № 23 – 6 случаев недовложения на сумму 21580 сум и 3 случая излишков на сумму 20300 сум; в магазине № 43 – 28 случаев недовложения на сумму 62120 сум и 5 случаев излишков на сумму 143700 сум и т.д.

Руководством не было принято никаких решений по этому поводу.

23 В ноябре прошлого года предприятие приобрело у финансовой компании вексель номиналом 50000 сум с дисконтом 2500 сум и сроком погашения 1,5 года. В бухгалтерском учете вексель был оприходован по стоимости приобретения, а затем предъявлен в оплату за услуги водоснабжения в сумме 47500 сум.

24. Организацией в июне на товарно-фондовой бирже были проданы акции, принадлежащие другой организации, на основании свидетельства № 115 от 09.07. отчетного года. В свидетельстве указано:

продажная стоимость акций – 8000 сум

плата за услуги на аукционе – 1600 сум

стоимость акций по данным бухгалтерского учета составляла 1800 сум.

В учете организации были сделаны следующие записи:

принято наличными за акции:

Д-т сч. 5010 «Денежные средства в национальной валюте» - 6400 сум,

К-т сч. 0610 «Ценные бумаги» – 6400 сум;

отражен доход от продажи:

Д-т сч. 0610 «Ценные бумаги» - 4600 сум,

К-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» – 4600 сум.

25. В организации на счете 5810 «Краткосрочные финансовые вложения» учтены акции ОАО КБ «Капитал» на 01.01. отчетного года в сумме 10500 сум, на 31. 12. отчетного года – 14000 сум.

На конец года была произведена переоценка акций на 3500 сум записью по дебету счета 5810 «Ценные бумаги» и кредиту счета 9530 «Доходы в виде процентов».

Согласно выписке из реестра акционеров указанные акции являются обыкновенными акциями номиналом 1000 сум, или 60 долл. США, т.е. акции являются сумовыми с условием их оплаты в условных денежных единицах на дату совершения сделки.

26. Предприятие получило кредит на приобретение ценных бумаг в сумме 300000 сум под 55 % годовых на три месяца. Ставка рефинансирования – 60 %.

Сумма процентов, причитающихся к уплате за пользование кредитом, будет рассчитана следующим образом:

300000 х 55 % / 12 х 3 = 41250 сум.

Ценные бумаги приобретены на сумму 300000 сум. В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи:

на сумму полученного кредита:

Д-т сч. 5110 «Расчетный счет» - 300000 сум,

К-т сч. 6810 «Краткосрочные банковские кредиты» – 300000 сум;

на сумму оплаченных и принятых к учету акций:

Д-т сч. 0610 «Ценные бумаги» - 30000,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 300000 сум;

начислены проценты по кредиту:

Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 41250 сум,

К-т сч. 6810 «Краткосрочные банковские кредиты» – 41250 сум;

оплачены проценты по кредиту:

Д-т сч. 6810 «Краткосрочные банковские кредиты» - 41250 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 41250 сум.

27. Организацией приобретены краткосрочные ценные бумаги стоимостью 40000 сум. Расходы по уплате вознаграждения посреднической организации составили 10 % суммы сделки – 4000 сум.

В бухгалтерском учете были сделаны записи:

приобретены ценные бумаги

Д-т сч. 5810 «Ценные бумаги» - 40000 сум,

К-т сч. 6990 «Прочие обязательства» –40000 сум;

списано вознаграждение посреднику:

Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 4000 сум,

К-т сч. 6990 «Прочие обязательства» – 4000 сум;

оплачено посреднику за услуги:

Д-т сч. 6990 «Прочие обязательства» – 44000 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 44000 сум.

28. Списаны с баланса два холодильника, первоначальной стоимостью 14500 сум каждый, вследствие преждевременного износа. По одному холодильнику амортизационные отчисления составили 11800 сум, а по второму – 12000 сум. В акте на ликвидацию холодильников указаны причины неполной амортизации – несвоевременное проведение ремонтов из-за отсутствия запасных частей. Акт утвержден руководителем. За демонтаж холодильников начислена заработная плата рабочим в размере 175 сум. Оприходовано металлолома на сумму 40 сум. И запасных частей на сумму 95 сум.

Результат в сумме 3065 сум списан на счет 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода».

29. В ходе аудиторской проверки выявлено, что в проверяемом периоде организацией на основании утвержденного акта списаны вследствие износа 2 подъемника общей стоимостью 1800000 сум. Сумма амортизационных отчислений составила по ним 1400000 сум. Оприходован металлолом на 3000 сум. Начислена заработная плата рабочим за демонтаж подъемников в размере 28000 сум и отнесена на счет 2010 «Основное производство». Металлолом оприходован, в учете сделана запись по дебету счета 1090 «Прочие материалы» и кредиту счета 9390 «Прочие операционные расходы». Результаты от ликвидации каждого подъемника отдельно не подсчитаны и не отражены на соответствующих счетах аналитического учета. В акте указано, что преждевременный износ подъемников произошел вследствие их длительной эксплуатации в помещениях с повышенной влажностью.

В регистрах бухгалтерского учета имеются следующие записи:
Д-т сч. 9210 «Выбытие основных средств» - 1800000 сум,
К-т сч. 0130 «Машины и оборудование» – 1800000 сум,
Д-т сч. 0230 «Износ машин и оборудования» - 1400000 сум,
К-т сч. 9210 «Выбытие основных средств» – 1400000 сум,
Д-т сч. 9390 «Прочие операционные доходы» - 403000 сум,
К-т сч. 9210 «Выбытие основных средств» – 403000 сум,
Д-т сч. 1090 «Прочие материалы» - 3000 сум,
К-т сч. 9210 «Выбытие основных средств» – 3000 сум,
Д-т сч. 2010 «Основное производство» - 28000 сум,
К-т сч. 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 28000 сум.

30. При проверке первичных документов и сопоставлении даты совершения хозяйственной операции с датами их отражения в учете аудитором установлено, что 27.12. отчетного года была произведена продажа объекта основных средств, согласно договору и акту приемки-передачи, стоимостью 600000 сум. Первоначальная стоимость объекта составляла 500000 сум, амортизация – 80000 сум. Расчеты с покупателем не произведены. Эта хозяйственная операция не нашла отражения на счетах бухгалтерского учета по состоянию на последнюю отчетную дату года.

31. Аудитор установил, что организация на счете 0160 «Транспортные средства» учитывала до октября отчетного года автомобиль ВАЗ 21053, введенный в эксплуатацию 30.12. предыдущего отчетного года, балансовой стоимостью 2080000 сум, сумма амортизации, начисленная в отчетном году, составила 297000 сум. Автомобиль был угнан в марте отчетного года, о подтверждении факта угона имеется акт ГАИ.

32. Организация имеет на балансе автомобиль. Первоначальная стоимость автомобиля 1000000 сум., сумма начисленной амортизации – 200000 сум. Автомобиль попал в аварию по вине другой организации. Стоимость восстановительных работ по справке судебного эксперта составила 4800000 сум. с учетом НДС на 01.02. На 02.02. на расчетный счет поступили деньги от виновника аварии. С суммы полученного аванса перечислен в бюджет НДС.

У организации возникло два варианта решения проблемы.

1. Фактические затраты на 01.03. составили, включая НДС, 5400000 сум
2. Автомобиль можно списать, разобрать на запасные части и продать их.

33. В ноябре отчетного года организацией были приняты к учету безвозмездно переданные ей для осуществления уставной деятельности основные средства (легковые автомобили) на сумму 150300000 сум. Налог на прибыль со стоимости безвозмездно полученных средств уплачен в бюджет не был. В том же месяце эти основные средства были переданы работникам организации в оплату задолженности по ранее начисленной заработной плате в размере 12000000 сум, т.е. по стоимости ниже балансовой, при этом не были уплачены в бюджет НДС и налог на прибыль, возникающие при реализации. На момент реализации рыночная стоимость автомобилей составила 17000000 сум.

34. На предприятии в связи с частичным изменением ассортимента выпускаемой продукции произведена реконструкция основных средств в ряде цехов (станков, оборудования). Расходы на проведение реконструкции в сумме 380000 сум были списаны за счет себестоимости.

35. Организации физическим лицом подарен автомобиль, рыночная стоимость которого составляет 2600000 сум. За доставку автомобиля из другого города было уплачено транспортной организации 300000 сум, в том числе НДС – 50000 сум, за регистрацию автомобиля – 150000 сум. И уплачен налог на приобретение автотранспортных средств – 80000 сум. В бухгалтерском учете сделаны записи:

на стоимость автомобиля:
Д-т сч. 0810 «Незавершенное строительство» - 2600000 сум,
К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 2600000 сум;
за регистрацию автомобиля:
Д-т сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 150000 сум,
К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 150000 сум;
за доставку автомобиля:
Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 250000 сум,
К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 250000 сум;
НДС со стоимости доставки:
Д-т сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 50000 сум,
К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 50000;
на сумму налога:
Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 80000 сум,
К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 80000 сум;
автомобиль поставлен на учет:
Д-т сч. 0160 «Транспортные средства» - 2600000 сум,
К-т сч. 0810 «Незавершенное строительство» – 2600000 сум.

36. Торговая организация приобрела лицензии на 1 год:
на автомобильные перевозки – стоимостью 200000 сум;
на торговлю винно-водочными изделиями – 450000 сум;
на торговлю табачными изделиями – 300000 сум.

Указанные виды лицензий в организации включены в состав нематериальных активов и учитываются на счете 0410 «Нематериальные активы» с ежемесячным списанием по 1/12 стоимости на счет 0510 «Амортизация нематериальных активов».

37. Организация купила у физического лица приватизированную квартиру и поставила на учет как нематериальный актив на счет 0410 «Нематериальные активы». За услуги нотариальной конторе по оформлению договора купли-продажи уплачено наличными 5210 сум. Расчет с продавцом был произведен с расчетного счета организации на лицевой счет продавца в Сбербанке в сумме 110000 сум, за эту операцию Сбербанку уплачено организацией 780 сум.

Уплаченные нотариальной конторе и Сбербанку суммы (6990 сум) списаны организацией на затраты как оплата услуг сторонних организаций.

В учете сделаны следующие записи:

оплачены услуги нотариальной конторы:

Д-т сч. 2010 «Основное производство» - 5210 сум,

К-т сч. 5010 «Денежные средства в национальной валюте» – 5210 сум,

на стоимость покупки:

Д-т сч. 0410 «Патенты, лицензии и ноу-хау» - 110000 сум,

К-т сч. 5110 «»Расчетный счет» – 110000 сум;

оплачены услуги банка:

Д-т сч. 2010 «Основное производство» - 780 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 780 сум.

38. Организация **А**, являясь одним из учредителей организации **Б**, регистрируемой в форме общества с ограниченной ответственностью, осуществляет свой вклад в уставный капитал этой организации лицензией на производство продукции с исключительной передачей права производства товара организации **Б**. Стоимость лицензии на балансе организации **А** – 2000000 сум, начисленная амортизация к моменту осуществления долгосрочных финансовых вложений – 20 %.

Согласованная между учредителями стоимость принимаемой в качестве вклада в уставный капитал лицензии – 3500000 сум.

В учете хозяйственная операция отражена записями:

В организации **А**:

Д-т сч. 9220 «Выбытие прочих активов» - 2000000 сум,

К-т сч. 0410 «Патенты, лицензии и ноу-хау» – 2000000 сум,

Д-т сч. 0510 «Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау» - 400000 сум,

К-т сч. 9220 «Выбытие прочих активов» – 400000 сум,

Д-т сч. 0610 «Ценные бумаги» - 3500000 сум,

К-т сч. 9220 «Выбытие прочих активов» – 3500000 сум,

Д-т сч. 9220 «Выбытие прочих активов» - 1900000 сум,

К-т сч. 6230 «Прочие отсроченные доходы» – 1900000 сум.

В организаций **Б**:

Д-т сч. 0410 «Патенты, лицензии и ноу-хау» - 3500000 сум,

К-т сч. 8330 «Паи и вклады» – 3500000 сум.

39. Организация приобрела программные продукты стоимостью 246000 сум, включая НДС.

Затраты за услуги, связанные с консультированием по вопросам использования программных продуктов, оплаченные фирме-производителю программного обеспечения, составляют 36000 сум, в том числе НДС. В учете организации сделаны следующие записи, связанные с покупкой и постановкой на учет программных продуктов:

на оплату программных продуктов:

Д-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 240000 сум,
К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 240000 сум;

на приобретение программных продуктов:

Д-т сч. 0830 «Приобретение нематериальных активов» - 200000 сум,
К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 200000 сум;

на сумму НДС:

Д-т сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам) - 40000 сум,
К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 40000 сум;

на сумму услуг по консультированию:

Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 30000сум,
К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 30000сум;

на сумму НДС:

Д-т сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 6000 сум,
К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 6000 сум;

оприходование программного обеспечения:

Д-т сч. 0410 «Патенты, лицензии и ноу-хау» - 200000 сум,
К-т сч. 0830 «Приобретение нематериальных активов» – 200000 сум;

на оплату услуг за консультации:

Д-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 36000сум,
К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 36000сум.

40. Организация разрабатывает товарный знак. Стоимость услуг рекламного агентства по разработке товарного знака составила 100000 сум, НДС – 20000 сум. Сбор за регистрацию товарного знака составил 18000 сум.

В учетных регистрах произведены следующие записи:

Д-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 120000 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 120000 сум;

Д-т сч. 0830 «Приобретение нематериальных активов» - 100000 сум,

К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 100000 сум;

Д-т сч. 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам) - 20000 сум,

К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 20000 сум;

Д-т сч. 6990 «Прочие обязательства» - 18000 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 18000 сум;

Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 18000 сум,

К-т сч. 6990 «»Прочие обязательства» – 18000 сум;

Д-т сч. 0410 «Патенты, лицензии и ноу-хау» - 100000 сум,

К-т сч. 0830 «Приобретение нематериальных активов» – 100000 сум;

Д-т сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 20000сум,

К-т сч. 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам) –20000сум.

41. Организация переуступает право пользования своим товарным знаком другой организации сроком на 5 лет за 1500000 сум, НДС – 300000 сум. (Сам товарный знак с баланса организации не списывается.) В бухгалтерском учете данная операция отражена записями:

Д-т сч. 5110 «Расчетный счет» - 1500000 сум,

К-т сч. 9390 «Прочие операционные доходы» – 1500000 сум;

Д-т сч. 5110 «Расчетный счет» - 300000 сум,

К-т сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» – 300000 сум.

42. Организация покупает право пользования товарным знаком сроком на 5 лет за 1000000 сум, НДС – 200000 сум. В бухгалтерском учете данная операция отражена записями:

Д-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 1200000 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 1200000 сум;

Д-т сч. 0410 «Патенты, лицензии и ноу-хау» - 1200000 сум,

К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 1200000 сум.

43. Организацией приобретены по договору купли-продажи права на использование базы данных, которые приносят доход в течение 9 месяцев. Оплата в сумме 192000 сум произведена при передаче прав по договору купли-продажи.

Операция оприходования нематериального актива отражена предприятием следующим образом:

Д-т сч. 0410 «Патенты, лицензии и ноу-хау» – 160000 сум;

Д-т сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» – 32000 сум;

К-т сч. 6990 «Прочие обязательства» – 192000 сум.

Ежемесячно производилось начисление амортизации в размере 17800 сум по дебету счета 2010 «Основное производство» и кредиту счета 0510 «Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау».

44. Организацией передана в детский дом в благотворительных целях обувь собственного производства. Эта операция отражена в учете записью по дебету счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» и кредиту счета 2810 «Готовая продукция на складе» на сумму 60000 сум по фактической себестоимости.

45. Организацией оптовой торговли переданы школе-интернату в благотворительных целях товары школьного ассортимента. Эта операция отражена в учете записью по дебету счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» и кредиту счета 2910 «Товары на складах» на сумму 130000 сум по учетным ценам.

46. Организацией переданы детской больнице в благотворительных целях товары детского ассортимента. Эта операция отражена в учете записью по дебету счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» и кредиту счета 2910 «Товары на складах» на сумму 300000 сум по розничным ценам (торговая надбавка 30 %, НДС 20 %).

47. При проверке учета товарных операций фирменного магазина при заводе установлено:

а) товарные отчеты материально - ответственных лиц составляются в произвольной форме;

б) в отчетах остатки товаров и денежных средств показываются общей суммой;

в) учет товаров осуществляется на счете 9410 «Расходы по реализации», на котором отражаются и расходы магазина;

г) выручка магазина определяется на основании кредитового оборота по счету 9410 «Расходы по реализации» и по счету 9020 «Доходы от реализации товаров» отражения не находит.

48. Организацией в магазине розничной торговли приобретены запасные части для служебного легкового автомобиля, находящегося на балансе.

К авансовому отчету № 19 от 25.10. механика гаража Касимова Б.Н. приложены:

1) товарный чек магазина с наименованием запасных частей на сумму 134000 сум;

2) чек ККМ на сумму 134000 сум.

В бухгалтерском учете сделаны записи:

Дата	Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета		Сумма, сум
			дебет	кредит	
09.09.	Приобретены запасные части за наличный расчет	Товарный чек и кассовый чек	1040	4220	111700
09.09.	НДС, уплаченный при покупке	Товарный чек	4410	4220	22300
10.09.	Списаны запасные части на текущий ремонт	Авансовый отчет	2010	1040	111700
10.09.	Списан НДС на расчеты с бюджетом	Расчет	6410	4410	22300

49. Организацией на «Счетах учета материалов» 1010 отражены как материальные ценности, приобретаемые для производственных целей, так и материальные ценности, приобретаемые для дальнейшей систематической перепродажи, - всего за один год на сумму 162000 сум.

50. По выписке банка за 15.10. оплачен счет за материалы базе стройматериалов на сумму 23000 сум. Накладная к счету не приложена. На указанную сумму в учетном регистре сделана запись по дебету счета 6990 «Прочие обязательства» и кредиту счета 5110 «Расчетный счет». В регистрах по учету материальных ценностей и материальных отчетах склада не содержится сведений об оприходовании материалов по данному счету.

51. В соответствии с договором организация в счет будущих поставок получила аванс в сумме 18000 сум. В регистре по счету 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» сделаны следующие записи в январе и марте соответственно:

Д-т сч. 5110 «Расчетный счет» - 18000 сум,

К-т сч. 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» – 18000 сум;

Д-т сч. 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» -18000 сум,

К-т сч. 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 18000 сум.

52. По расходному кассовому ордеру № 25 от 14.03. отчетного года из кассы организации было выдано под отчет секретарю Ким С.Т. 1000 сум. Авансовый отчет не представлен, возврата денег в кассу тоже не было. По объяснению бухгалтера, указанная сумма была «перекинута» на менеджера Подольскую М.Н.

53. По данным аналитического учета расчетов с поставщиками, отраженных в оборотных ведомостях по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», кредитовое сальдо составляет 500700 сум, а дебетовое – 70350 сум. По данным баланса кредиторская задолженность поставщикам равна 430350 сум.

54. В аналитическом учете оптово-закупочной базы по счету 4860 «Счета к получению по претензиям» числится задолженность:

а) за бумажной фабрикой в сумме 78000 сум за непоступивший товар, оплаченный 12 августа по счету № 765, железнодорожная накладная № 356435. Как выяснилось из переписки с поставщиком, квитанция к накладной была им выслана своевременно, но затерялась среди почтовых переводов у бухгалтера Насимовой М.М. Из-за отсутствия квитанции претензия железной дороге не предъявлялась. В январе следующего года бухгалтер Насимова М.М. разыскала квитанцию железнодорожной накладной, но в юридическую службу для предъявления претензий не передала;

б) за заводом спортивных принадлежностей в сумме 5200 сум по претензии № 1433 за возвращенные роликовые коньки. Согласно решению арбитража счет базы подлежит бесспорной оплате.

55. Общим собранием ООО принято решение увеличить уставный капитал на 6000000 сум за счет увеличения долей участников, а суммы причитающихся участникам дивидендов направить на погашение их задолженности в уставном капитале ООО. Организацией были внесены в установленном законодательством порядке изменения в учредительные документы.

В учетных регистрах произведены следующие записи:

начислены дивиденды участникам:

Д-т сч. 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» - 600000 сум,

К-т сч. 6610 «Дивиденды к оплате» – 600000 сум;

увеличение уставного капитала ООО после регистрации:

Д-т сч. 4710 «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит» - 600000 сум,

К-т сч. 8330 «Паи и вклады» – 600000 сум;

начисленная сумма дивидендов направлена на погашение задолженности по взносам в уставный капитал ООО:

Д-т сч. 6610 «Дивиденды к оплате» - 600000 сум,

К-т сч. 4710 «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит» – 600000 сум.

56. В соответствии с Приказом № 109 от 10.08. отчетного года организация направила своего работника Таирова Б.А. в командировку в Бухару с 12.08. по 24.08. Из кассы организации был выдан аванс в сумме 600000 сум.

По возвращении из командировки Таировым Б.А. представлен авансовый отчет, который был утвержден 26.08. в сумме 580000 сум, разница 20000 сум внесена в кассу. Расходы на проживание в авансовом отчете указаны общей суммой 174000 сум, все остальные командировочные расходы подтверждены соответствующими оправдательными документами. В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

Дата	Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета		Сумма, сум
			дебет	кредит	
10.08.	Выдано под отчет на командировку Таирову Б.А.	Приказ № 109 от 10.08., расходный ордер № 94	4220	5010	600000
26.08.	Возвращены в кассу неиспользованные подотчетные суммы	Расчет, приходный кассовый ордер № 185	5010	4220	20000
26.08.	Списаны на общехозяйственные нужды командировочные расходы Таирова Б.А.	Авансовый отчет	9420	4220	580000

57. Организация оплатила стоимость обучения заместителя генерального директора в Германии в сумме 1700000 сум. Сумма обучения не была включена в совокупный годовой доход работника.

58. Организация, являющаяся плательщиком налога на имущество, имеет на балансе объекты, используемые для социальных нужд (основные средства, инвентарь и хозяйственные принадлежности), остаточной стоимостью 4500000 сум и включает их стоимость в налогооблагаемую базу по налогу на имущество.

59. Стоимость ГСМ, приобретенных подотчетными лицами организации за наличный расчет на 30000 сум для обслуживания принадлежащих организации автомобилей, в полной сумме относилась на себестоимость.

60. За счет средств предприятия была оплачена поездка руководителя в Испанию в сумме 950000 сум и списана на затраты как командировочные расходы. При этом отсутствуют приказ о направлении работника в командировку, ее целях и сроках, отчет о командировке. Приложенные оправдательные документы на израсходованные средства имеют штамп туристической организации.

61. При проверке выявлено, что сотрудники предприятия несколько месяцев не представляют авансовые отчеты о произведенных хозяйственных расходах и не возвращают полученные подотчетные суммы. Приказом руководителя «О порядке выдачи подотчетных сумм» на предприятии установлен предельный срок возврата подотчетных сумм – 30 дней со дня получения.

62. На счете 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» на конец отчетного года числится остаток аванса в сумме 96000 сум, полученного от покупателя ЗАО «Свет». При проверке установлено, что срок действия договора истек 12 декабря. Покупателю произведен отпуск товаров 27 ноября, который отражен записью в регистре бухгалтерского учета:

Д-т сч. 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» - 96000 сум,
К-т сч. 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» – 96000 сум,
Д-т сч. 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» - 16000 сум,
К-т сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» – 16000 сум.

В аналитическом учете на счете 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» числится дебиторская задолженность в сумме 96000 сум.

63. Организация компенсировала своим работникам расходы по приобретению проездных документов (карточек), списывая их стоимость на основное производство проводками по дебету счета 2010 «Основное производство» и кредиту счета 4230 «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы» – всего за год на сумму 15000 сум.

64. Организацией в текущем году был взят валютный кредит сроком на три года для проведения реконструкции здания. Работы по проекту закончены в декабре прошлого отчетного года, и объект был введен в эксплуатацию. Задолженность по кредиту своевременно не была погашена, в связи с чем в текущем отчетном году производится оплата услуг банку по данному договору и процентов по нему. В бухгалтерском учете эти операции отражены записью:

Д-т сч. 2010 «Основное производство» - 132000 сум,
К-т сч. 5210 «Валютные счета внутри страны» – 132000 сум (в том числе 120000 сум – процент за кредит, 12000 сум – услуги банка).

65. Организацией получен в банке кредит в сумме 150000 сум. Кредит полностью использован на уплату задолженности перед бюджетом. В регистрах бухгалтерского учета сделаны следующие записи:

получен кредит:

Д-т сч. 5110 «Расчетный счет» - 150000 сум,

К-т сч. 6810 «Краткосрочные банковские кредиты» – 150000 сум;

перечислена задолженность бюджету:

Д-т сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» - 150000 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» –150000 сум;

погашен кредит:

Д-т сч. 6810 «Краткосрочные банковские кредиты» - 150000 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 150000 сум;

уплачены проценты за кредит в пределах ставки Центрального банка:

Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 50000 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 50000 сум.

66. При проверке оборотов по счетам главной книги и записей в кассовой книге аудитор уточнил суть хозяйственных операций, отраженных бухгалтерскими проводками:

Д-т сч. 5010 «Денежные средства в национальной валюте», К-т сч. 2310 «Вспомогательное производство»; Д-т сч. 5010 «Денежные средства в национальной валюте», К-т сч. 9390 «Прочие операционные доходы». Из записей в первичных и приложенных к ним оправдательных документах следовало, что в кассу предприятия вносились наличные деньги:

за предоставленный для личных целей работников предприятия автотранспорт – 8500 сум;

за временное хранение на складах товаров и имущества (в соответствии с оформленными договорами) – 12000 сум;

за погрузочно-разгрузочные услуги, оказываемые покупателям и заказчикам, как на основании заключенных договоров так и по разовым заявкам – 10800 сум.

67. В соответствии с приказом об учетной политике организация определяет выручку от реализации (для целей налогообложения) по отгрузке. 21 марта отчетного года был выписан счет иностранному покупателю на сумму 5000 долл. США по курсу 800 сум/долл. В учете была сделана запись по дебету счета 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» и кредиту счета 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» на 4000000 сум.

Фактически продукция была отгружена только 5 апреля, когда курс доллара США составил 850 сум/долл.

68. Проанализировав свое финансовое положение, руководство ЗАО приняло решение оказать благотворительную помощь дому детского творчества в размере 600000 сум. На основании письма с просьбой указанная сумма перечислена на расчетный счет дома детского творчества. В журнале хозяйственных операций сделана запись:

Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 600000 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» - на сумму 600000 сум.

По данным организации налогооблагаемая прибыль за 2002 год составила 11000000 сум.

69. В отчетном периоде организацией были оплачены услуги в соответствии с договором на техническое обслуживание оргтехники. Фактически данные услуги оказаны не были, документального подтверждения получения предприятием оплаченных услуг нет (отсутствуют соответствующие акты об оказании услуг). При этом в бухгалтерском учете предприятия данная хозяйственная операция отражена проводками:

на стоимость услуг:

Д-т сч. 2010 «Основное производство» - 300000 сум,

К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 300000 сум;

на сумму НДС:

Д-т сч. 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам) - 60000 сум,

К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам иподрядчикам» – 60000 сум;

оплата оказанных услуг:

Д-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 360000 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 360000 сум;

после оплаты работ списан на расчеты с бюджетом НДС:

Д-т сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» - 60000 сум,

К-т сч. 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам) – 60000 сум.

70. Организацией произведена товарообменная операция, которая отражена в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-т сч. 1010 «Сырье и материалы» - 480000 сум,
К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 480000 сум;

отражена стоимость товаров, реализованных по договору мены:
Д-т сч. 6990 «Прочие обязательства» - 480000 сум,
К-т сч. 2910 «Товары на складах» – 480000 сум;

погашена взаимная задолженность участников сделки:
Д-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 480000 сум,
К-т сч. 6990 «Прочие обязательства» – 480000 сум.
Условиями договора не предусмотрены какие-либо особые условия перехода права собственности.

71. Оплата счетов за выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду в регистре по счету 5110 «Расчетный счет» отнесена на затраты организации в сумме 140000 сум. Аудитор, осуществляя проверку реальных записей, уточнил их по первичным документам. В платежных документах, выставляемых организациями, осуществляющими контроль за экологическим состоянием окружающей среды, кроме установленной платы 95000 сум, была указана сумма 45000 сум за превышение норм предельно допустимых выбросов загрязняющих веществ.

72. При встречной проверке записей по счетам затрат и расчетному счету, отраженных бухгалтерскими проводками по дебету счета 9430 «Прочие операционные расходы» и кредиту счета 5110 «Расчетный счет», аудитор выяснил, что в отчетном году организация приобрела автомобиль, и одна из таких записей на 60000 сум была сделана на сумму налога на приобретение автотранспортных средств, уплаченного при покупке.

73. Проверяя записи по учету затрат, аудитор установил, что в себестоимость продукции включены расходы по оплате услуг:

проводкой Д-т сч. 2010 «Основное производство», К-т сч. 6010 «Счета к оплате поставщиками подрядчикам» городского узла связи по установке новой телефонной линии в помещении, являющемся собственностью организации, - 18500 сум;

сторонней организации по установке пожарной сигнализации – 11000 сум;

сторонней организации по установке локальной компьютерной сети – 56000 сум.

74. Организация для подготовки внутреннего аудитора оплатила расходы, связанные с обучением его на курсах по подготовке для сдачи экзамена и получения аттестата аудитора. Эта операция отражена в учете записью:

Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 40000 сум,
К-т сч. 5110»Расчетный счет» – 40000 сум.

75. Организация в соответствии с заключенным с ЗАО договором арендовала производственные помещения. Арендная плата по договору на год составила 84000 сум (без учета НДС). В первом квартале проверяемого года арендная плата была полностью перечислена арендодателю и вся сумма арендной платы списана на затраты.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

Дата	Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета		Сумма, сум
			дебет	кредит	
19.03.	Арендная плата	Договор	9430	6990	84000
19.03.	Перечислена арендная плата	п/п	6990	5110	84000

76. Организацией списаны на затраты представительские расходы в сумме 75000 сум на прием делегации по заключению договора с новым партнером. В качестве оправдательных первичных документов для списания были приложены чеки на оплату продуктов и квитанции на оплату услуг.

В учете сделана запись:

Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 75000 сум,
К-т сч. 4230 «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы» – 75000 сум.

77. Организацией оплачена подписка на печатные издания нормативно-технического характера на I полугодие следующего года в сумме 240000 сум.

При этом в учете были сделаны следующие записи:

Дата	Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета		Сумма, сум
			дебет	кредит	
28.12.	Оплачена подписка на 1 полугодие следующего года	Квитанция	2010	4230	240000
30.12.	Списано на себестоимость реализованной продукции	Расчет	9110	2010	240000

78. Организация приобретает и бесплатно выдает проездные карточки на городской транспорт своим работникам.

В бухгалтерском учете данный факт отражен записями:

Дата	Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета		Сумма, сум
			дебет	кредит	
30.10.	Выдано под отчет для приобретения проездных карточек	Расходный ордер	4230	5010	72000
30.10.	Подотчетная сумма списана на затраты	Авансовый отчет	2010	4230	72000

79. Работнику организации Файзиеву А.С. была выдана под отчет сумма 150000 сум на хозяйственные нужды для приобретения предметов интерьера для офиса, набора посуды, необходимых бытовых электроприборов.

О произведенных расходах Файзиевым был представлен авансовый отчет с приложенными чеками магазинов.

Были приобретены:

набор посуды – 40000 сум,
электрическая кофеварка – 80000 сум,
ваза для цветов – 100 сум,
столовые приборы – 200 сум.

В бухгалтерском учете произведены следующие записи:

Д-т сч. 4230 «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы» - 150000 сум,

К-т сч. 5010 «Денежные средства в национальной валюте» - 150000 сум;

Д-т сч. 2010 «Основное производство» - 150000 сум,

К-т сч. 4230 «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы» – 150000 сум.

80. Организация заключила договор с учебным заведением, имеющим лицензию на осуществление образовательной деятельности, на сумму 4800000 сум, оплатила этот договор на первый учебный год и направила своих сотрудников:

Ханова С.В. – на курсы повышения квалификации,

Саидова Ю.Н. – на обучение по специальности инженер-экономист для получения высшего образования.

В бухгалтерском учете сделаны записи:

Дата	Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета		Сумма, сум
			дебет	кредит	
20.03.	Оплачено по договору	Договор	6010	5110	4800000
20.08.	Списаны расходы на обучение	Договор	9430	6010	4800000

81. Организация в течение года оплачивала спецпитание, организованное для своих сотрудников в кафе «Наргиза». Данная статья расходов согласно аналитической расшифровке за год составила 288000 сум.

В бухгалтерском учете данная статья расходов ежемесячно отражалась записью:

Д-т сч. 2010 «Основное производство» - 24000 сум,
К-т сч. 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 24000 сум.

82. Организация регулярно приобретала ГСМ для служебных автомобилей через подотчетных лиц (водителей) на АЗС. НДС определялся расчетным путем по установленной ставке 20 %.

Записи в учете производились на основании путевых листов водителей, которые подтверждали приобретение ГСМ. Всего за отчетный год было приобретено ГСМ на сумму 100000сум, в том числе к возмещению из бюджета было начислено 16667 сум (100000 х 20:120).

В бухгалтерском учете записи были следующие:

Дата	Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета		Сумма, сум
			дебет	кредит	
	Приобретение ГСМ	Путевые листы	2010	4230	83333
	Уплачен НДС за ГСМ	Путевые листы	4410	4230	16667
	Предъявлен НДС к зачету	Расчет	6410	4410	16667

83. В третьем квартале отчетного года организацией были отнесены на счет 9430 «Прочие операционные расходы» и списаны следующие расходы:

а) стоимость лицензии на осуществление строительной деятельности в сумме 261900 сум со сроком действия два года;

б) командировочные расходы, связанные с организацией отдыха детей сотрудников;

в) стоимость проезда авиа- и железнодорожным транспортом без предоставления билетов и командировочных удостоверений – 90000 сум;

г) стоимость обследования квартиры, выкупаемой сотрудником предприятия, в сумме 124400 сум, с учетом НДС, оплаченная Бюро технической инвентаризации.

84. В результате аудита, проводившегося в первом квартале отчетного года, обнаружено, что 25.02. отчетного года организацией была отнесена на счет 2010 «Основное производство» сумма 643567 сум. в оплату счета ТОО «Нигора» от 14.11. прошлого года за информационные услуги. Акт о выполнении работ подписан 16.11 прошлого года.

85. Организацией при расчете налога на рекламу дважды включена сумма за участие в выставке в размере 11000 сум.

86. Поставщик, ввиду перепрофилирования своего производства, прекратил отгрузку ранее выпускаемой продукции и не смог обеспечить выполнение заключенных ранее договоров. Организация за нарушение условий договора поставки товаров получила штрафные санкции в виде неустойки на сумму 500000 сум.

В регистре по счету 5110 «Расчетный счет» эта операция отражена записью:

Д-т сч. 5110 «Расчетный счет» - 500000 сум,

К-т сч.9390 «Прочие операционные расходы» - 500000 сум.

87. При получении кредита в банке для закупки товара организация заплатила госпошлину за регистрацию договора залога имущества в сумме 75000 сум.

В бухгалтерском учете данная операция отражена записями:

Д-т сч. 9430 «Прочие операционные расходы» - 75000 сум,

К-т сч. 4230 «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы» - 75000 сум;

Д-т сч. 4230 «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы» - 75000 сум,

К-т сч. 5010 «Денежные средства в национальной валюте» - 75000 сум.

88. Возврат штрафных санкций по аннулированному договору на строительство был отражен в бухгалтерских записях организации по дебету счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» в сумме 120000 сум.

При этом в договоре штрафные санкции не оговорены, решение суда об их возврате отсутствует.

89. В результате хищения на складе торговой организации часть продовольственных товаров исчезла.

По решению комиссии, созданной на предприятии, до окончания следствия потери от указанного случая (сверх нормы естественной убыли) были списаны как операционные расходы в сумме 6500 сум.

90. Уставный капитал организации, согласно учредительному договору, сформирован несколькими юридическими лицами. Один из учредителей, в соответствии с учредительным договором, вносит свой вклад «путем передачи права пользования производственными площадями» на сумму 200000 сум сроком на 10 лет.

Оформление вкладов в бухгалтерском учете отражено проводками:

Д-т сч. 4710 «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит» - 200000 сум,

К-т сч. 8330 «Паи и вклады» - 200000 сум.

внесение вклада в уставный капитал:

Д-т сч. 0410 «Патенты, лицензии и ноу-хау» - 200000 сум

К-т сч 4710 «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит» - 200000 сум.

91. Открытое акционерное общество является одним из учредителей предприятия с иностранными инвестициями. Свою долю в уставный капитал ОАО внесло путем передачи права пользования частью здания на 5 лет в твердой сумме 300000 сум. Оба предприятия имеют статус юридических лиц.

На основании учредительных документов в учете ОАО сделана запись:

Д-т сч. 0610 «Ценные бумаги» - 300000 сум,

К-т сч. 6290 «Прочие отсроченные обязательства» - 300000 сум.

92. Во втором квартале отчетного года организацией был начислен резерв предстоящих расходов и платежей в сумме 900000 сум для проведения ремонта помещений четвертом квартале. В бухгалтерском учете сделана запись:

Д-т сч. 2010 «Основное производство» - 900000 сум,

К-т сч. 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей» - 900000 сум.

93. Перед подписанием аудиторского отчета аудитору стало известно, что серьезный ущерб был нанесен одному из филиалов клиента в результате урагана. Событие произошло позже даты финансовой отчетности. Убыток не будет возмещен страховой компанией.

Отразится ли это событие на финансовой отчетности компании и на аудиторском отчете? Если да, то, что изменится в бухгалтерской отчетности?

94. В феврале года, следующего за отчетным, крупный покупатель вашего клиента объявил себя банкротом в результате пожара, уничтожившего все склады в январе того же года. Покупатель признал свою задолженность перед предприятием на дату баланса, но его руководство отказалось ее списывать или показывать в приложении к бухгалтерской отчетности за отчетный год. Данная дебиторская задолженность составляет примерно 60 % всей дебиторская задолженности и 30 % прибыли перед уплатой налогов.

Нужно ли списывать эту сумму, если событие, повлекшее за собой банкротство (пожар), имело место после окончания года?

Что должен сделать аудитор, если его клиент и дальше будет отказываться отражать эту сумму в бухгалтерской отчетности?

95. Во время проведения аудита вы обнаружили, что в начале следующего года был заключен договор, по которому ваш клиент будет продавать товарно-материальные ценности и получит прибыль в 10 раз выше, чем в отчетном году.

Как такое последующее событие повлияет на бухгалтерскую отчетность за проверяемый год и на заключение аудитора?

96. При выборочной инвентаризации основных средств аудитором выявлена недостача объекта основных средств первоначальной стоимостью 800000 сум. Сумма начисленной амортизации 300000 сум. В декабре отчетного года этот объект основных средств был продан. Согласно договору, продажная стоимость составила 156000 сум. Договор и акт приема-передачи представлены аудитору при проведении инвентаризации. Расчеты с покупателем не произведены. Эта хозяйственная операция не отражена на счетах бухгалтерского учета по состоянию на 31 декабря отчетного года.

97. Организацией в январе текущего года было получено положительное решение Арбитражного суда о взыскании с должников штрафных санкций по договорам поставки в сумме 300000 сум, но фактически денежные средства поступили на счет организации только в июле и были отражены в учете по кредиту счета 9910 «Конечный финансовый результат» на момент поступления.

98. Какие документы и счета бухгалтерского учета являются источниками информации при проверке операций по учету:

затрат;

выручки;

внереализационных доходов и расходов.

99. В учетном регистре по счету 5110 «Расчетный счет» за декабрь отчетного года содержится запись:

Д-т сч. 2010 «Основное производство» - 50500 сум,

К-т сч. 5110 «Расчетный счет» – 50500 сум. На основании первичных документов, приложенных к выпискам банка, она включает:

плату за превышение допустимой концентрации сточных вод – 6000 сум;

штраф за экологическое правонарушение – 300000 сум;

штраф за загрязнение окружающей среды – 7000 сум;

штраф за нарушение условий договора поставки – 7500 сум.

100. Организацией при доставке готовой продукции покупателям транспортом предприятия, в соответствии с условиями договоров поставки, возмещаемые суммы списаны в уменьшение коммерческих расходов, при этом в учете были сделаны следующие бухгалтерские записи:

оплата через кассу:

Д-т сч. 5010 «Денежные средства в национальной валюте» - 360 сум,

К-т сч. 9410 «Расходы по реализации» – 360 сум;

оплата через расчетный счет:

Д-т сч. 5110 «Расчетный счет» - 12400 сум,

К-т сч. 9410 «Расходы по реализации» – 12400 сум;

по взаимозачетам и расчетам с дебиторами и кредиторами:

Д-т сч. 6990 «Прочие обязательства» - 6300 сум,

К-т сч. 9410 «Расходы по реализации» – 6300 сум;

по авансам полученным:

Д-т сч. 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» - 2700 сум,

К-т сч. 9410 «Расходы по реализации» – 2700 сум.

Всего на 21760 сум.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30 августа 1996г;

2. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (новая редакция) от 26 мая 2000г.;

3. Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан.

4. «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов». Постановление Кабинета Министров РУз от 5 февраля 1999 г. № 54;

5. Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан.

6. Приказ Министерства финансов Республики Узбекистан от 15 января 1997 г. № 5 «Об утверждении форм и объеме годовой и квартальной финансовой отчетности предприятий (организаций)».

7. Андреев В.Д. Практический аудит: Справ. пособие. – М.: Экономика, 1994.

8. Андреев В.Д., Кисилевич Т.И., Атаманюк И.В. Практикум по аудиту: - М.: Финансы и статистка, 2000.- 208 с.

9. Аренс А., Лоббек ДЖ. Аудит: - М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.

10. Аудит в России – М.: Инвест Фонд, 1994.

11. Аудит Монтгомери. Ф.Л.Дефлис, Г.Р.Дженик, В.М. О.Рейлли, М.Б. Хирш: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.

12. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – М.: Филинъ, 1998. – 542 с.

13. Бухгалтерско-аудиторский портфель. – М.: Соминтэк, 1994. – 752 с.

14. Варенников А., Шафронская Г. Система внутренних стандартов аудиторской организации // Информационный бюллетень «Accounting Repovt». – 1999. – Вып. 2.4.

15. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. – М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240 с.

16. Гуцайт Е.М.. Островский О.М. Разработка отечественных аудиторских стандартов: промежуточные итоги и перспективы // Аудиторские ведомости. – 1998. - № 9.

17. Гуцайт Е.М., Островский О.М., Ремизов Н.А. Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование – М.: ФБК – ПРЕСС, 1998. – 334 с.

18. Данилевский Ю.А. Общий аудит в вопросах и ответах. – М.: Бухгалтерский учет, 1995.

19. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учеб. пособие. – М.: ИПК ФБК-ПРЕСС, 1999. – 544 с.

20. Данилевский Ю.А., Овсянников Л.Н. Система государственного финансового контроля и аудита в России // Бухгалтерский учет. – 1999. –№ 3.

21.Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту.- М: ИНФРА-М,1996.-522 с.

22. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебн. пособие – М.: Приор, 1999. – 272 с.

23. Международные стандарты учета и аудита: Сб. с комментариями. Вып. 5, 6, 7. – М.: Фирма «Аудит-трейнинг», 1992.

24. Международные стандарты финансовой отчетности 1998: изд. на русском языке. – М.: Аскери – АССА, 1998.

25. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. – М.: ТОО «Интелтех», 1996. – 152 с.

26. Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности: Учебник / Отв. ред. проф. С.Г. Чаадаев. – М.: Юристь, 1999. – 416 с.

27. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 384 с.

28. Пятенко С.В., Волкова Е.Г. Крупнейшие российские аудиторско-консультационные фирмы в первой половине 1999. // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 1999. - № 9 (46).

29. Робертсон Дж. Аудит: Пер. с англ. – М.: КПМС, аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.

30. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Компьютеризация аудита. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 336 с.

31. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. – М.: Дело и Сервис, 1998. – 576 с.

32. Стуков С.А., Голышев В.Д. Введение в аудит. – М.: Тарвер, 1992.

33. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Справочник. – М.: Экономика, 1993.

34. Терехов А.А. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 512 с.

35. Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 208 с.

36. Тулаходжаева М. М. Аудит финансового состояния предприятия,- Т.:Мир экономики и права, 1996.

37. Финансовый менеджмент: Учебник / Под ред. Г.Б. Поляка. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 518 с.

38. Шаталова Т. Учетная политика организации в практике аудита // Аудитор. – 1999 . - № 4.

39. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. – М.: Инфра – М, 1999. – 208 с.

40. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления. В. 2 т. – М.: ДИС, 1999.

41. FAK. Handbook 1996, Technical Pronouncement Federation of Accountants. – New York, 1996.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ГЛАВА 16. АУДИТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И ДРУГИХ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

16.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И ДРУГИХ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ.....3

16.2. ПРОВЕРКА СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И ДРУГИХ РАСХОДОВ.....4

16.3. СОСТАВЛЕНИЕ ПРОГРАММЫ АУДИТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И ДРУГИХ РАСХОДОВ.....9

16.4. ПОРЯДОК АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ, РАСХОДОВ ПЕРИОДА И РАСХОДОВ ПО ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....12

16.5. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ.....17

ГЛАВА 17. АУДИТ ЦИКЛА ВЫПУСКА, РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ПОЛУЧЕНИЯ ДОХОДА

17.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА.....18

17.2. ПРОВЕРКА СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ.....18

17.3. СОСТАВЛЕНИЕ ПРОГРАММЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.....22

17.4. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ЦИКЛА ВЫПУСКА И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ.....23

17.5. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ.....26

ГЛАВА 18. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЮ ПРИБЫЛИ

18.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ.....27

18.2. АУДИТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ.....27

18.3. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ.....30

ГЛАВА 19. АУДИТ ФОРМИРОВАНИЯ И ДВИЖЕНИЯ УСТАВНОГО, ДОБАВЛЕННОГО И РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛОВ, А ТАКЖЕ ОБРАЗОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ

19.1. ИСТОЧНИКИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА:
А) НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА;
Б) ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ И УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ.....31

19.2. ОБЩИЙ ПЛАН И ПРОГРАММА АУДИТА.....33

19.3. АУДИТ ЮРИДИЧЕСКОГО СТАТУСА И УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ.....38

19.4. АУДИТ ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО КАПИТАЛА.....41

19.5. АУДИТ ДОБАВЛЕННОГО КАПИТАЛА.....46

19.6. АУДИТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА.....48

19.7. АУДИТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ.....49

19.8. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ.....52

ГЛАВА 20. АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

20.1. ЦЕЛИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ИСТОЧНИКИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА....53
20.2. ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ, ПЛАН И ПРОГРАММА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ....54
20.3. ПРОВЕРКА ОБОСНОВАННОСТИ ЗАПИСЕЙ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ....59
20.4. ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ УЧЕТНЫХ РЕГИСТРОВ....71
20.5. ИЗУЧЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ПРОВЕРКА ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТАНОВЛЕННЫХ СРОКОВ ЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ....72
20.6. СВЕРКА ПОКАЗАТЕЛЕЙ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА С ПОКАЗАТЕЛЯМИ ГЛАВНОЙ КНИГИ И СТАТЕЙ БАЛАНСА....77
20.7. ИСКАЖЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ....79
20.8. ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ БАЛАНСА....83

ГЛАВА 21. АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

21.1. АНАЛИЗ СТРУКТУРЫ СРЕДСТВ И ИСТОЧНИКОВ СРЕДСТВ....84
21.2. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ – ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ, ЛИКВИДНОСТИ, ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ....86
21.3. АУДИТ ОБОРАЧИВАЕМОСТИ ОБОРОТНЫХ СРЕДСТВ....94
21.4. АУДИТ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОИЗВОДСТВА И АНАЛИЗ «РЫНОЧНЫХ» ПОКАЗАТЕЛЕЙ....98

ТЕСТЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ....101

СИТУАЦИИ ДЛЯ ПРОВЕРКИ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ....120

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК....149

Издательско – информационный Центр Национальной Ассоциации Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана

Оригинал – макет: Г. Н. Игнатова
Тиражирование: Е. П. Ибрагимова

Учебное пособие отпечатано в типографии Издательско – информационного Центра Национальной Ассоциации Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана

г. Ташкент, 2003 г. Лицензия № 10-792, выдана 05.04.2002 г.
Подписано в печать 25.01.2003 г. Тираж 500 экз.

Обращайтесь к нам по адресу:

г. Ташкент, 700000, а/я 4230,
г. Ташкент, 700084, ул. Мавлянова, 1А
Тел. 34-01-87;

137-61-49
137-61-50
137-61-53
137-61-54
} доб. 258 – приемная, 238, 216