

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

**ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**Шаалимов А.Х., Илхамов Ш.И, Ходжаева М.Х.,
Абдурахманова Ф.Ф.**

Экономический анализ и аудит в других отраслях
Учебное пособие

Ташкент – 2015

Shaalimov A.X., Ilhamov Sh.I., Xodjayeva M.X., Abburahmonova F.F. Boshqa tarmoqlarda iqtisodiy tahlil va audit.O`quv qullanma.- T.: TDIU, Iqtisodiyot, 2015. 169 bet.

Ushbu o'quv qullanma Davlat ta'lim standartining talablariga muvofiq tayyorlangan bo'lib, iqtisodiyotning asosi bo'lgan tarmoqlarda: qurilish, qishloq xo'jaligi, transport va savdo tashkilotlarida tahlil va auditni tashkil etish va o'tkazishda amalga oshiriladigan auditorlik amallariga bag'ishlangan.

O'quv qullanma 5230900 "Buxgalteriya hisobi va audit" ta'lim yo'nalishi talabalari uchun mo'ljallangan. Shuningdek, undan 5230100 "Iqtisodiyot", 5230200 "Menejment", 5230400 "Marketing" ta'lim yo'nalishi o'quv rejasidagi "Iqtisodiy tahlil va audit" fanini o'qitishda foydalanish mumkin.

Mas'ul muharir: **B.A. Xasanov** - TDIU "Iqtisodiy tahlil va audit" kafedrasining mudiri, iqtisod fanlari doktori, prof.,

Taqrizchilar: **M.M. To'laxodjayeva** - O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar Milliy Assotsiyatsiyasi Kengashi raisi, iqtisod fanlari doktori.

B.A.Otajanov- TDIU "Iqtisodiy tahlil va audit" kafedrasining dosenti, iqtisod fanlari nomzodi.

Z.A.Muqumov- TDIU "Iqtisodiy tahlil va audit" kafedrasining katta o'qituvchisi, iqtisod fanlari nomzodi.

Шаалимов А.Х., Илхамов Ш.И., Ходжаева М.Х., Абдурахмонова Ф.Ф. Экономический анализ и аудит в других отраслях. Учебное пособие. - Т.: ТГЭУ, Иқтисодиёт, 2015.169 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с Государственным образовательным стандартом и предполагает обучение студентов вопросам организации и проведения экономического анализа и аудиторских процедур в основных отраслях экономики: в строительстве, в сельском хозяйстве, в автотранспортных и торговых организациях.

Учебное пособие предназначено для студентов специальности 5230900 "Бухгалтерский учет и аудит". Кроме того, данный учебник рекомендуется при изучении дисциплины «Экономический анализ и аудит» для студентов по направлению 5230100 "Экономика", 5230200 "Менеджмент" и 5230400 "Маркетинг".

Ответственный редактор **Б.А. Хасанов** - Зав. кафедрой «Экономический анализ и аудит» ТГЭУ, доктор экономических наук, профессор.

Рецензенты: **М.М. Тулаходжаева** – Председатель Национальной Ассоциации бухгалтеров и аудиторов Республики Узбекистан, кандидат экономических наук.

Б.А. Отажанов - доцент кафедры «Экономический анализ и аудит» ТГЭУ, кандидат экономических наук.

З.А. Мукумов – старший преподаватель кафедры «Экономический анализ и аудит» ТГЭУ, кандидат экономических наук.

Shaalimov A.Kh., Ilkhamov Sh.I., Khodjaeva M.Kh. , Abdurakhmonova F.F. Economic analysis and audit in other spheres. Manual. Tashkent state university of economics. - T.: Iqtisodiyot, 2015.169p.

Manual is prepared due to the requirements of State educational standard, it is dedicated to organize audit and analysis in the main spheres of economy: construction, agriculture, transport and trade organizations, also to conduct the audit work.

Manual is intended for students of specialties as 5230900 "Accounting and audit". Also the manual is used in teaching 5230100 "Economics", 5230200 "Manajement", 5230400 "Marketing" educational speciality in the educational plan "Economic analysis and audit".

The responsible editor **B.A. Xasanov** - doctor of economic sciences, The chief of department "Economic analysis and audit" TSUE prof.

The reviewers: **M.M. Tulakhodjaeva** - candidate of economic sciences, director "National association of Uzbekistan accountants and auditors".

B.A.Otajanov- candidate of economic sciences, dosent of department "Economic analysis and audit" TSUE.

Z.A.Muqumov- candidate of economic sciences, senior teacher of department "Economic analysis and audit" TSUE.

ISBN 9943-333-62-8

© Iqtisodiyot, 2015.

ВВЕДЕНИЕ

Достигнутые стабильно высокие темпы развития экономики нашей страны и ведущих ее отраслей, в современных условиях немыслимы без общих экономических знаний, возрастающей роли специальных знаний в области аудита и анализа хозяйственно-финансовой деятельности. Знание методики анализа позволит будущим экономистам, работникам организаций различных отраслей разрабатывать бизнес-планы, финансовую и кредитную стратегию организации, выявлять резервы повышения эффективности деятельности и проводить мероприятия, способствующие их мобилизации. Для эффективного руководства деятельностью организации любой отрасли необходимо располагать полной, точной, объективной, своевременной, достаточной, детальной, экономической информацией. Одним из важнейших условий принятия оптимальных управленческих решений является знание основных особенностей деятельности предприятий различных отраслей, а также специальных методик аудита и анализа в отдельных отраслях. Все эти знания позволят экономистам, руководителям организаций делать соответствующие выводы по результатам проведённого анализа, выявлять неиспользованные резервы и упущенные возможности, формулировать предложения по улучшению результатов деятельности организации.

Особенности методики проведения аудита в организациях различных отраслей также связаны со спецификой деятельности и особенностями ведения бухгалтерского учёта в отдельных отраслях. Знание основных отраслевых особенностей учёта позволит избежать ошибок, выявляемых при проведении аудита и формировать достоверную финансовую отчётность организации.

В соответствии с учебным планом студенты специальности «Бухгалтерский учёт и аудит» изучают дисциплину «Экономический анализ и аудит в других отраслях». При изучении дисциплины студенты знакомятся с особенностями методики проведения аудита и анализа, специфическими показателями, используемыми при анализе деятельности организаций различных отраслей, способами факторного анализа. Важнейшие задачи изучения курса: усвоение новых понятий и категорий по изучаемой

дисциплине; изучение отраслевых особенностей проведения аудита и экономического анализа; изучение специфических отраслевых показателей и методики их аудита и анализа; развитие умения работать с нормативной, законодательной и специальной литературой для практической деятельности в организациях различных отраслей.

Для успешного овладения дисциплиной необходимо изучить специальную литературу, нормативные документы, раскрывающие особенности деятельности строительных, торговых сельскохозяйственных и транспортных организаций. Знание методик анализа и аудита позволит будущим экономистам, работникам организаций различных отраслей разрабатывать бизнес-планы, финансовую и кредитную стратегию организации, выявлять резервы повышения эффективности деятельности и проводить мероприятия, способствующие их мобилизации.

ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1.Значение и задачи анализа хозяйственной деятельности строительных организаций

1.2. Анализ исполнения бизнес-плана по вводу в действие основных фондов и производственных мощностей

1.3. Анализ продолжительности строительных объектов

1.4. Анализ состояний незаконченных строительных объектов

1.5. Анализ выполнения бизнес-плана по капитальным вложениям

1.1.Значение и задачи анализа хозяйственной деятельности строительных организаций

В числе основных отраслей экономики Республики Узбекистан одно из ведущих мест занимает капитальное строительство, результатом которого является создание (расширение, реконструкция и техническое перевооружение) новых либо действующих основных фондов (зданий, сооружений, машин, оборудования и т.д.). От эффективности функционирования этой отрасли материального производства в значительной степени зависит ускорение научно-технического прогресса, качественное совершенствование материально-технической базы и структуры производства.

По прогнозам, в 2011–2015 гг. объёмы строительных работ будут ежегодно расти на 9,8%, что также будет способствовать росту потребностей в строительных материалах. Согласно расчётам IndexInfo, к 2015 г. потребности только в базовых строительных материалах составят 6831 млрд. сумов и вырастут по сравнению с уровнем 2010 г. практически в 2 раза. В Узбекистане большое значение уделяется демонополизации рынка строительных материалов и развитию строительной индустрии в целом, активному привлечению в этот сектор экономики иностранных инвестиций. Благодаря принятию Президентом И.А. Каримовым Указов «Об углублении экономических реформ и ускорении развития промышленности строительных материалов» (от 24 марта 2005 г., №

УП-3586)¹, «О приоритетах развития промышленности Республики Узбекистан в 2011-2015 гг.» (от 15 декабря 2010 г., № ПП-1442)² и «О дополнительных мерах по расширению индивидуального жилищного строительства в сельской местности на основе типовых проектов» (от 3 августа 2009 г. № ПП-1167)³ было начато масштабное строительство новых и реконструкция существующих промышленных объектов, жилых домов, учебных заведений, медицинских учреждений и других объектов социально-бытового назначения с применением передовых архитектурных решений и новых высокотехнологичных строительных материалов. Так, за период с 2009-2012 гг., наблюдалась следующая динамика роста: ввод в действие основных фондов возрос с 12104,7 до 18234,4 млрд. сумов. Инвестиции в основной капитал вырос с 12531,9 до 22797,3 млрд. сумов, в том числе по объектам: производственного назначения с 9491,2 до 15153,0 млрд. сумов, непроизводственного назначения с 3040,7 до 7644,3 млрд. сумов.⁴

Вместе с тем уровень достигнутых результатов в капитальном строительстве свидетельствует о наличии ряда недостатков и улучшений в этой отрасли материального производства, на что было неоднократно указано в решениях Кабинета Министров Республики Узбекистан. В частности, необходимо, используя новые принципы коммерческого механизма в строительстве, обеспечить значительное сокращение сроков сооружения объектов и ликвидацию незавершенного сверхнормативного строительства, сокращение централизованных капиталовложений, развитие товарно-денежных отношений между всеми участниками инвестиционного процесса и укрепление роли договора в строительстве, преимущественное использование собственных средств и повышение роли банковского кредита.

¹Указ Президента Республики Узбекистан «Об углублении экономических реформ и ускорении развития промышленности строительных материалов» от 24 марта 2005 г., № УП-3586// www.lex.uz

² Указ Президента Республики Узбекистан «О приоритетах развития промышленности Республики Узбекистан в 2011-2015 г.г.» от 15 декабря 2010 г., № ПП-1442// www.lex.uz

³ Указ Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по расширению индивидуального жилищного строительства в сельской местности на основе типовых проектов» от 3 августа 2009 г. №ПП-1167//www.lex.uz

⁴ Источник: Строительство в Узбекистане. Статистический сборник – Ташкент-2013г.

Капитальные вложения представляют собой затраты на воспроизводство основных фондов. Они включают в себя затраты на новое строительство, реконструкцию, расширение и техническое перевооружение действующих предприятий. Капитальное строительство осуществляется двумя способами: подрядным и хозяйственным.

Подрядный способ ведения строительства является основным и предполагает осуществление строительных работ специализированными организациями. К ним относят строительно-монтажные тресты, строительно-монтажные концерны, домостроительные комбинаты.

Специализированные организации являются подрядчиками в соответствии с заключенными с заказчиками строительства договорами подряда.

Договор подряда является основным документом, регламентирующим взаимоотношения заказчиков и подрядчиков и определяющим их экономическую ответственность за невыполнением договорных обязательств. Договор подряда заключается заказчиком с генеральным подрядчиком на весь период строительства, включенных в план капитального строительства и имеющих утвержденные в установленном порядке титульные списки.

При необходимости Генеральный подрядчик имеет право привлекать для выполнения определенных видов работ специализированные организации, которые становятся субподрядчиками. При этом ответственность за выполнение работ в установленные сроки и за качество работы несет Генеральный подрядчик.

При хозяйственном способе ведения работ предприятие-заказчик осуществляет весь комплекс строительных работ силами своих строительных подразделений, без привлечения сторонних организаций. Таким образом, при хозяйственном способе осуществления строительства заказчик одновременно выступает и подрядчиком.

Применение этого способа строительства целесообразно при небольших объемах работ на действующих предприятиях, когда привлечение подрядных организаций экономически неэффективно.

Таким образом, объектом экономического анализа выступают отношения, складывающиеся между генеральным подрядчиком и заказчиком.

Взаимоотношения между ними определяются коммерческими принципами, на которых основывается их деятельность.

Выполняя различные функции в решении одной и той же задачи осуществление бизнес-плана капитальных вложений и ввод в действие основных фондов, заказчик и подрядная строительная организация становятся обособленными объектами экономического анализа.

Основными задачами анализа хозяйственной деятельности заказчика (застройщика) являются:

- оценка выполнения бизнес-плана ввода в действие основных фондов и производственных мощностей по объему в стоимостном и натуральном выражении, по составу и срокам работ;
- проверка выполнения бизнес-плана капитальных вложений по объему, структуре и источникам финансирования;
- контроль произведенных затрат и выявление непроизводственных расходов и потерь;
- оценка размера и состава незавершённого производства;
- изучение финансового состояния строек, обеспеченность строек проектно-сметной документацией, оборудованием и материальными ресурсами;
- оценка достигнутых результатов работы и выявление внутренних резервов.

Основным показателем при оценке деятельности строительных организаций является выполнение бизнес-плана ввода в действие объектов строительства.

Заказчики, являясь стороной, заинтересованной в своевременном пуске объектов в эксплуатацию, в то же время вместе с подрядными организациями отвечают за своевременный и качественный ввод этих объектов.

Натуральными измерителями вводимых в эксплуатацию объектов являются (рис 1.):

- для промышленных предприятий – их мощность;
- для объектов жилищного строительства – жилая площадь;
- для объектов культурно-бытового назначения – одно посадочное место и т. д.

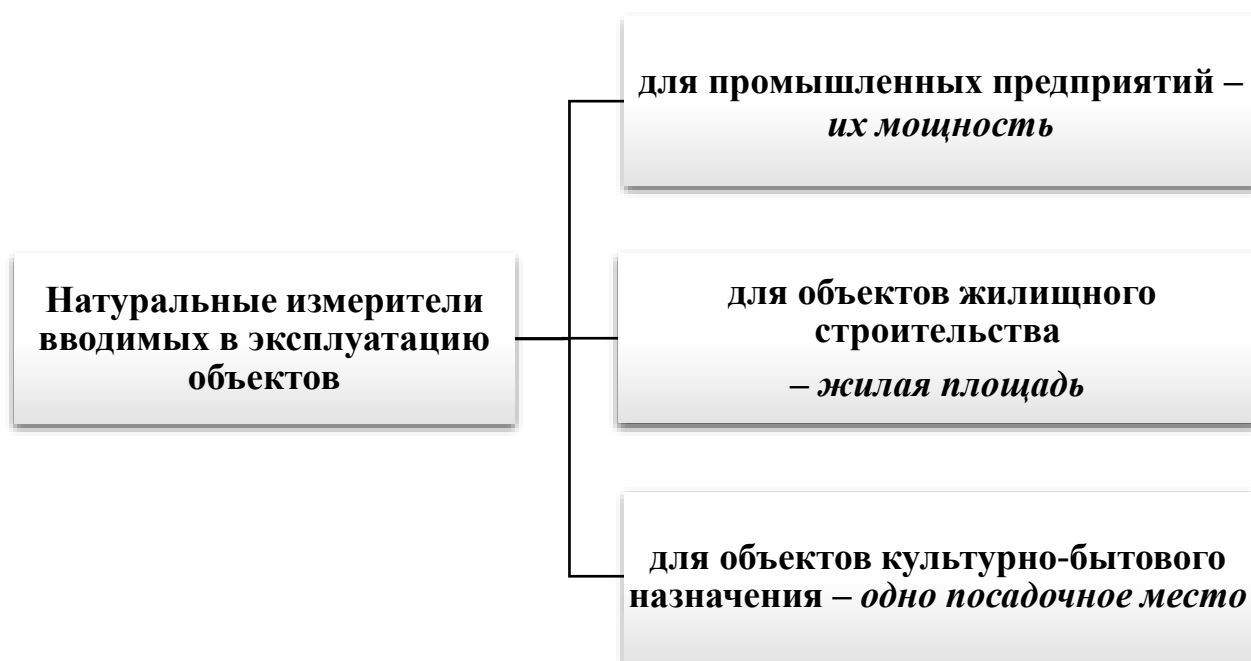


Рисунок 1.1. Состав натуральных измерителей вводимых в эксплуатацию объектов

Стоимостным измерителем вводимых в эксплуатацию объектов является цена объектов, определяемая на основе проектно-сметной документации, т.е. их сметная стоимость.

В процессе анализа в качестве источников информации может использоваться проектно-сметная, плановая и отчётная документация.

Проектно-сметная документация - это комплекс документов, которые раскрывают суть проекта и содержат обоснование его реализуемости и целесообразности. Для каждого объекта строительства объем, и содержание проекта и смет определяются в индивидуальном порядке на основании нормативных актов и инструкций.

Плановая документация. Основным плановым документом в строительстве являются титульные списки. Включение объекта в титульные списки является разрешением на его возведение. В титульных списках содержатся данные о проектной мощности объектов, об объеме капитальных вложений, сроки ввода объектов, пусковых комплексов и т.д. На основании данных титульных списков составляется план капитального строительства, в котором производится детализация годовых планов по объемам капитальных вложений и по вводу в действие мощностей.

Документом, на основании которого планируется осуществление финансирования строительства объектов, является план финансирования, в котором определены состав и структура источников финансирования планируемых объемов капитальных вложений. Финансирование капитальных вложений может производиться за счет бюджетных ассигнований, собственных и заемных средств.

Отчетная документация. В систему отчетности заказчика входят следующие документы:

- годовые балансы по капитальным вложениям;
- периодические и годовые отчеты о выполнении бизнес-плана ввода в действие мощностей, основных фондов. Необходимые данные для анализа выполнения бизнес-плана ввода в действие основных фондов и производственных мощностей можно получить из отчетной формы № 1-строй (годовая) «О вводе в действие объектов, мощностей и использовании инвестиций на их строительство».

Вся отчетная информация формируется на основе бухгалтерского учета, что должно обеспечивать достаточную ее достоверность, необходимую для анализа работы заказчика в целом и анализа выполнения бизнес-плана ввода в действие производственных мощностей.

Если данные отдельных разделов отчетной формы №1-строй не увязаны между собой и с показателями других отчетных форм, то такие данные не могут быть использованы для анализа в виду их недостоверности.

При хозяйственном способе производства работ учет и составление отчетности по строительству в целом ведутся застройщиком, при подрядном способе производства работ – также и подрядчиком.

1.2. Анализ исполнения бизнес-плана по вводу в действие основных фондов и производственных мощностей

Ввод в действие основных фондов и производственных мощностей является важнейшим оценочным показателем деятельности строительных организаций и застройщика. Введенными в действие считаются производственные мощности и законченные объекты или пусковые комплексы, которые приняты заказчиком у подрядной организации по актам приемки-сдачи в установленном порядке. Стоимость объектов определяется в сметных ценах, сначала строительства до ввода объекта в действие в соответствии с утвержденными проектами и титульными списками.

Ввод в действие крупных объектов, включающих в себя комплекс различных зданий и сооружений, осуществляется по частям в последовательности, установленной бизнес-планом, а также по пусковым комплексам. Сдача отдельных частей объекта обязательно фиксируется в акте приемки.

По объектам производственного назначения дается оценка производственной мощности введенных в действие основных фондов, выражаемая годовым объемом выпускаемой продукции (м³ бетона, т. продукции, кВт час электроэнергии т. д.). При вводе в действие жилых зданий единицей измерения служат кв. метры общей и жилой площади, больниц - количество коек и т. д.

В процессе анализа введенные в действие объекты группируются как по назначению (объекты промышленного строительства, жилые объекты, школы и др.), так и по срокам и очередности их выполнения.

Анализ выполнения бизнес-плана ввода в действие законченных объектов производится на основании данных отчетной формы № 1- строй.

На основании этой отчетной формы, титульных списков составляется аналитическая таблица, в которой отражается выполнение бизнес-плана отдельно по объектам производственного и непроизводственного назначения с выделением жилищного строительства. Степень выполнения ввода в действие основных фондов и производственных мощностей определяется путем сравнения отчетных данных с бизнес-планом в стоимостных и натуральных единицах измерения. Для анализа ввода основных фондов составим таблицу 1.1.

Таблица 1.1.

Анализ выполнения бизнес-плана ввода в действие законченных объектов

Показатели	Сметная стоимость, тыс. сум		% выпол. бизнес-плана
	По бизнес-плану	Фактический	
	1	2	3
Всего основных фондов	94500	96000	101,6
В том числе:			
основные фонды производственного назначения	62460	60300	96,5
основные фонды непроизводственного назначения	32040	35700	111,4
из них, жилищное строительство	26000	26000	100,0

Из данных таблицы 1.1 видно, что заказчиком перевыполнен бизнес-план по вводу в действие основных фондов на 1.6%. При этом, по объектам производственного назначения бизнес-план не выполнен, недовыполнение составляет 3.5%. Для выяснения недовыполнения бизнес-плана ввода в

действие основных фондов по объектам производственного назначения необходимо привлечь как учетные, так и вне учётные источники информации по каждому объекту в отдельности.

По объектам непроизводственного назначения бизнес-план по вводу основных фондов перевыполнен на 11.4%, при этом по объектам жилищного строительства бизнес-план выполнен на 100%, следовательно, перевыполнение бизнес-плана произошло за счет других непроизводственных объектов. Поэтому следует отдельно проанализировать ввод в действие основных фондов непроизводственного назначения по каждому направлению отдельно (учреждения просвещения, культуры и искусства, здравоохранения, социального обеспечения и др.).

Анализ выполнения бизнес-плана по вводу в действие основных фондов и производственных мощностей обязательно должен производиться в сопоставлении с показателями объема капитальных вложений. Соотношение показателей объема капитальных вложений и ввода может быть различным. Наилучшим вариантом является полное выполнение плана капитальных вложений и бизнес-плана по вводу в действие основных фондов.

1.3. Анализ продолжительности строительных объектов

Несвоевременный ввод объектов строительства в эксплуатацию приводит к нарушениям запланированных темпов роста объемов промышленного производства в тех отраслях народного хозяйства, для которых сооружаются эти объекты. При этом основные фонды, вводимые в эксплуатацию с опозданием, морально устаревают, снижается эффективность капитальных вложений, происходит удорожание себестоимости строительно-монтажных работ. Анализ продолжительности возведения объектов позволяет выявить значительные резервы времени и ресурсов.

В процессе анализа соблюдения сроков строительства сравниваются фактическая, плановая и нормативная продолжительности, а также фактически

сложившаяся продолжительность в предыдущие отчетные периоды по аналогичным объектам и мощностям.

Отклонение, фактической продолжительности строительства от плановой и нормативной, свидетельствует о недостатках в деятельности заказчика и подрядчика. На продолжительность строительства влияет множество факторов, зависящих от деятельности проектировщиков, поставщиков ресурсов, строительных организаций и заказчика. К таким факторам относятся, например, своевременная обеспеченность проектно-сметной документацией, материально-техническими ресурсами, рабочей силой и пр.

1.4. Анализ состояний незаконченных строительных объектов

Кабинетом Министров Республики Узбекистан, принято ряд постановлений, по совершенствованию хозяйственного механизма в капитальном строительстве, в которых поставлены задачи повышения эффективности отрасли путем сокращения продолжительности строительства и создания экономической заинтересованности всех участников строительства в обеспечении ввода в действие производственных мощностей, объектов и сооружений в нормативные сроки.

Соотношение показателей объема капитальных вложений и ввода в действие основных фондов в разные годы может быть различным. Если капитальные вложения больше стоимости введенных основных фондов, то сумма этого превышения представляет собой стоимость незавершенного строительства.

К незавершенному строительству относятся незаконченные строительством и не сданные в эксплуатацию здания, сооружения, принятые и оплаченные заказчиком, а также стоимость смонтированного и находящегося в монтаже оборудования, стоимость выполненных работ по монтажу оборудования и другие затраты, оплаченные заказчиком по объектам, не введенным в действие.

Данные о фактических суммах затрат застройщика по элементам незавершенного строительства можно получить из отчетной формы № 3-строительная (Отчет о состоянии незавершенного строительства). При анализе сначала устанавливается отдельно объем незавершенного строительства в целом по объектам производственного и непроизводственного назначения.

Далее определяется объем незавершенного строительства по каждому объекту, устанавливается степень готовности каждого объекта путем сравнения даты начала работ и их продолжительности с плановыми сроками. Затем выявляются объекты, строительство которых в этом году не производится, устанавливаются причины их консервации и сроки, а также определяются объекты, находящиеся в эксплуатации, но числящиеся в незавершенном строительстве, так как на них отсутствует акт приемки. В составе незавершенного строительства могут числиться так называемые «Бросовые работы», т.е. окончательно прекращенные объекты. Такие работы часто возникали по вине застройщика, если строительство было начато и проводилось без наличия надлежащей документации, или же вследствие решения вышестоящих органов об изменении общего плана строительства объекта, о консервации и приостановке работ, сначала временной, а потом окончательной.

В результате анализа должны быть выявлены причины появления «бросовых работ» и законность списания затрат. Списание «бросовых работ» приводит к снижению остатков незавершенного строительства, что, однако никак нельзя отнести к показателям улучшения работы заказчика.

1.5. Анализ выполнения бизнес-плана по капитальным вложениям

Общая оценка выполнения плана капитальных вложений дается:

1. По видам или структуре затрат.
2. По направлению затрат.
3. По сдаче законченных объектов в эксплуатацию.

При анализе выполнения бизнес-плана по капитальному вложению, когда они ведутся подрядным или хозяйственным способом изучают отчетность застройщика. Для анализа приведем таблицу 1.2.

Из данных табл.1.2 видно, что в целом бизнес-план по капитальному вложению перевыполнен на 4100 тыс. сум или 4,5%. Однако нельзя считать работу строительной организации нормальной, ибо перевыполнение бизнес-плана было обусловлено в первую очередь дополнительной закупкой оборудования, а наиболее важные работы по строительству были недовыполненные. В результате резко изменилась структура капитальных вложений. Так, по бизнес-плану удельный вес оборудования в общем объеме капитальных вложений составил 20,4%, а фактически определился 25,3%, по строительным работам соответственно 62,7% и 57,2%.

Таблица 1.2.

Общая оценка выполнения бизнес-плана капитальных вложений по видам и структуре затрат

№ п/п	Показатели	Объем капитальных вложений, тыс. сум			Структура капитальных вложений, %		
		по бизнес плану	факт	отк. (+,-)	по бизнес плану	факт	отк. (+,-)
А	Б	1	2	3	4	5	6
1	Строительные работы	56800	54100	-2700	62,7	57,2	-5,5
2	Монтажные работы	13600	14600	+1000	15,1	15,4	+0,3
3	Оборудование	18500	23900	+5400	20,4	25,3	+4,9
4	Проектно-изыскательные работы	1600	2000	+400	1,8	2,2	+0,4
5	ИТОГО:	90500	94600	+4100	100	100	-

Положительным моментом явилось только перевыполнение бизнес-плана монтажных работ.

Недовыполнение строительных работ может повлечь за собой - срыв сроков ввода объектов в эксплуатацию.

Кроме анализа структуры капитальных вложений, по сметным ценам необходимо сопоставить капитальные работы по смете и фактической

стоимости. Отклонения этого рода могут возникнуть в результате несоответствия фактических и сметных объемов и способов производства работ за счет изменения цен на оборудование и за счет включения в инвентарную стоимость объекта убытков застройщика. Анализ возможных отклонений от сметной стоимости необходимо проводить по отдельным объектам.

На следующем этапе составляется аналитическая таблица, в которой сравниваются показатели выполнения бизнес-плана капитальных вложений по направлению затрат (табл. 1.3).

Таблица 1.3.

Анализ выполнения бизнес-плана капитальных вложений по направлению затрат и сдаче в эксплуатацию законченных объектов строительства (тыс. сум)

№ п/п	Показатели	Объем капитальных вложений			Сдача объектов в эксплуатацию		
		По бизнес плану	Факт	Отк. (+,-)	По бизнес плану	Факт	Отк. (+,-)
А	Б	1	2	3	4	5	6
1	Промышленное строительство	53000	64600	+11600	18500	17800	-700
2	Жилищное строительство	25000	19300	-5700	12000	10400	-1600
3	Коммунальное строительство	12500	10700	-1800	7500	6000	-1500
4	ИТОГО:	90500	94600	+4100	38000	34200	-3800

Из данных табл. 1.3 видно, что перевыполнение бизнес-плана капитальных вложений вызвано ускоренным промышленным строительством в ущерб строительства жилищного и коммунального. Что касается плана сдачи объектов в эксплуатацию, то он в целом не довыполнен на 3800 тыс. сум или 10%. Причем не по одному направлению затрат план сдачи объектов в эксплуатацию не довыполнен. Дальнейший анализ должен установить причины недовыполнения бизнес-плана капитальных вложений по отдельным объектам как производственного, так и непроизводственного назначения.

Ключевые определения

Содержание и задачи анализа в капитальном строительстве, капитальные вложения, подрядный и хозяйственный способ ведения строительства, проектно-сметная документация, плановая документация, отчетная документация, продолжительность строительства, нормативная продолжительность, ввод в действие основных фондов и производственных мощностей, основные фонды производственного и непроизводственного назначения, сметная цена, титульные списки, незавершенное строительство, новое строительство, реконструкция, расширение и техническое перевооружение действующих предприятий, выполнение бизнес-плана капитальных вложений по структуре (строительные работы, монтажные работы, оборудование и проектно-изыскательские работы), выполнение бизнес-плана капитальных вложений по направлению (жилищное строительство, промышленное строительство, коммунальное строительство).

Вопросы для проверки знаний студента

1. Содержание и задачи анализа в капитальном строительстве.
2. Задачи и источники анализа хозяйственной деятельности заказчика.
3. Что собой представляет проектно-сметная документация?
4. Как определяется цена строительной продукции?
5. В каких стадиях осуществляется проектирование предприятий, зданий и сооружений?
6. Какая документация составляется для определения сметной стоимости объектов строительства?
7. Что собой представляет плановая документация?
8. На основании, каких данных составляется Бизнес-план капитального строительства?
9. Какой документ является разрешением возведения объектов строительства?

10. На основании какой отчетной формы осуществляется финансирование строительства?
11. Какие документы входят в систему отчетности заказчика?
12. Данные для анализа о выполнении бизнес-плана ввода в действие основных фондов и производственных мощностей берутся из какой отчетной формы?
13. Какие показатели сравниваются в процессе анализа соблюдения сроков строительства?
14. Какой показатель является важнейшим оценочным показателем деятельности строительных организаций и заказчика (застройщика)?
15. Когда считаются введенными в действие объекты строительства?
16. Как группируются по назначению введенные в действие объекты строительства?
17. Какие элементы относятся к незавершенному строительству?
18. Как рассчитывается баланс незавершенного строительства?
19. Что собой представляют капитальные вложения?
20. Какие затраты включаются в состав капитальных вложений?
21. Что собой представляют капитальные вложения производственного и непроизводственного назначения?
22. Что понимается под реконструкцией и техническим перевооружением?

ГЛАВА 2. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПОДРЯДНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, ЗАНИМАЮЩИХСЯ СТРОИТЕЛЬНО-МОНТАЖНЫМИ РАБОТАМИ

2.1. Функции экономического анализа строительно-монтажных работ и его источники

2.2. Анализ выполнения бизнес-плана по объему подрядных работ

2.3. Анализ трудовых факторов

2.4. Анализ основных фондов в строительстве

2.5. Анализ выполнения бизнес-плана по индустриализации строительных работ

2.6. Анализ наличия машин и механизмов и их использования

2.1. Функции экономического анализа строительно-монтажных работ и его источники

Критерием оценки деятельности строительно-монтажной организации является ввод в действие производственных мощностей объектов и сооружений, жилых домов и других объектов социального назначения. Поэтому важнейшей задачей анализа работы подрядной строительной организации является проверка степени выполнения бизнес-плана ввода в действие мощностей и объектов по договорам с учетом обеспечения плановых и нормативных сроков строительства. В процессе выполнения бизнес – плана ввода объектов в эксплуатацию проверяется соблюдение норм продолжительности строительства. Для этого по каждому объекту, введенному в действие, фактическая продолжительность сопоставляется с нормативной.

По результатам анализа разрабатывают мероприятия, направленные на сокращение продолжительности строительства и быстрее ввод в действие производственных мощностей и объектов строительства.

Для оценки производственно – хозяйственной деятельности строительной организации анализируется также выполнения бизнес–плана по объему подрядных работ. В процессе анализа проверяется выполнение бизнес-плана

подрядных работ по генеральному подряду и работ, выполняемых собственными силами, субподрядчиками, по заказчикам, по пусковым объектам и т.д.

Выполнение бизнес-плана ввода в действие объема подрядных работ анализируется на основе годовой статистической отчетности, составленной по форме № 1- строй «О вводе в действие объектов, мощностей и использовании инвестиций на их строительство».

Отчет по форме № 1- строй составляют все подрядные организации, выделенные на самостоятельный баланс.

Источниками данных для анализа выполнения производственной программы являются также показатели бизнес-плана, титульные списки, акты приемки объектов в действие и др.

Кроме того, для анализа используется показатели текущего учета и внеучётные данные. Например, для анализа готовности отдельных объектов сведения берутся из журнала учета выполненных работ по объектам строительства. Этот показатель определяется как отношение стоимости строительно-монтажных работ, выполненных с начала строительства объекта к сметной стоимости работ.

2.2. Анализ выполнения бизнес-плана по объему подрядных работ

Обобщающим показателем выполнения производственной программы по строительно-монтажной организации в целом является выполнение бизнес-плана по объему подрядных работ (по их сметной стоимости). В бизнес-план подрядных строительно-монтажных работ включаются объекты, технологические этапы, комплексы и отдельные виды работ, обеспеченные проектно – сметной документацией, финансированием, материальными ресурсами и оборудованием. Общий объем строительно-монтажных работ служит основой для определения потребности в материально-технических ресурсах, фонда оплаты труда и размера оборотных средств. В процессе анализа устанавливается выполнение бизнес-плана подрядных работ за

анализируемый период по законченным строительством объектам и по общему объему генерального подрядчика. Определяется степень выполнения бизнес – плана строительно-монтажных работ собственными силами генподрядной организации и силами привлеченных организаций (субподрядчиков). Степень выполнения бизнес–плана строительно-монтажных работ определяется сравнением фактически выполненного объема строительно-монтажных работ по сметной стоимости с показателями бизнес–плана и за предыдущий период. Анализ выполнения бизнес–плана по общему объему строительно-монтажных работ осуществляется в двух направлениях:

1. Дается оценка выполнения бизнес–плана строительно-монтажных работ силами генподрядчика.
2. Дается оценка выполнения бизнес–плана строительно-монтажных работ в разрезе отдельных заказчиков.

Рассмотрим выполнения бизнес–плана по объему строительно-монтажных работ на примере данных табл.2.1.

Таблица 2.1.

Анализ выполнения бизнес – плана подрядных работ

По сметной стоимости (тыс. сум)					
№ п/п	Показатели	По бизнес-плану	Факт	Абсол. отклонение (+, –)	Вып. бизнес-плана, %
A	Б	1	2	3	4
I	Всего подрядных работ	210030	197540	-12490	94,1
	В том числе:				
	1. По объектам предусмотренным государственным планом централизованных капитальных вложений	191200	180100	-11100	94,2
	Из них:				
	А) по генеральным договорам	191200	180100	-11100	94,2
	Б) по прямым договорам	—	—	—	—
	2. По объектам, осуществляемым за счет нецентрализованных	17830	16440	-1390	92,2

	источников				
	3. Капитальный ремонт	1000	1000	—	100
II	Из общего объема выполненных работ:				
	А) собственными силами	108400	109610	+1210	101,1
	Б) субподрядными организациями	101630	87930	-13700	86,5

Из данных таблицы 2.1. видно, что строительной организацией собственными силами произведено 55,5% всего объема строительно-монтажных работ $[109610 \cdot 100 / 197540]$, а субподрядчиками 44,5% $[87930 \cdot 100 / 197540]$.

Как правило, силами субподрядчиков выполняются работы нулевого цикла, включающие подготовительные работы на стройплощадке (устройство фундаментов, коммуникации, отделочные работы и др.).

Программа строительно-монтажных работ в целом не выполнена на 12490 тыс. сум или 5,9%.

Невыполнение бизнес-плана было обусловлено не удовлетворительной работой субподрядных организаций, фактический объем, выполненных ими работ оказался ниже, бизнес-плана на 13700 тыс. сум или 13,5%. Что касается генерального подрядчика, то он с заданием справился.

При оценке выполнения бизнес-плана строительно-монтажных работ следует иметь виду, что показатель объема работ по сметной стоимости недостаточно характеризует действительное усилие коллектива строительной организации. Чем выше удельный вес материалоемких работ, тем выше будет объем работы. Поэтому отдельные строительные организации осуществляют более «выгодные» работы, в сметной стоимости которых большой удельный вес составляет стоимость материалов. При этом нарушается технологический процесс строительного производства, сроки ввода в эксплуатацию объектов, ухудшается качество и т.д. Поэтому в капитальном строительстве следовало использовать показатель нормативной стоимости работ. Нормативная стоимость работ рассчитывают путем вычитания из сметной стоимости работ

плановых накоплений и затрат на основные материалы. Далее анализ выполнения бизнес–плана подрядных работ ведется в разрезе отдельных заказчиков.

Работу строительной организации можно считать нормальным в том случае, когда бизнес–план подрядных работ выполняется не только по тресту, но и по каждому заказчику.

2.3. Анализ трудовых факторов

На объем строительно-монтажных работ оказывают влияние многочисленные факторы. Поэтому для облегчения изучения влияния факторов следует сгруппировать их по определенным экономическим признакам. Также как в промышленности все факторы, влияющие на объем строительно-монтажных работ объединены в 3 группы:

1. Трудовые факторы (обеспечение строек рабочей силой и производительность труда).
2. Факторы средств труда (обеспечение строек машинами, механизмами и их эффективное использование).
3. Факторы предметов труда (обеспечение строек строительными материалами и их эффективное использование).

В строительстве, также как и в промышленности, выполнение строительной программы начинается с определением наличия и использования рабочей силы. Бизнес – план по труду содержит показатели среднесписочного числа работников разных категорий, фонд времени рабочих в днях, показатели производительности труда и т.д. Методика анализа на этом участке во многом приближается к анализу промышленного предприятия. Здесь, также как и в промышленности, сначала определяют структуру персонала, делают увязку показателя числа рабочих с фактическим объемом выполненных строительно-монтажных работ, дают оценку выполнения бизнес–плана по производительности труда, использование рабочего времени и обобщают

влияние трудовых факторов на выполнение строительной программы. Информацию для анализа берут из формы № 1-труд «Отчет по труду». В строительстве главными участками плана по труду являются показатели производительности труда. Это:

1. Средняя выработка одного работника.
2. Средняя выработка одного рабочего.
3. Среднедневная выработка одного рабочего.

Для анализа производительности труда предлагаем аналитическую таблицу. 2.2.

Таблица 2.2.

Анализ производительности труда в строительной организации

№ п/п	Показатели	Един. измер.	По бизнес - плану	По факту	Отклонения	
					абсолют ное (+,-)	В %
1.	Объем СМР с учетом изменения остатков незавершенного производства по сметной стоимости (собственными силами)	тыс. сум	111400	109220	-2180	-2
2.	Среднесписочная численность работников на СМР	чел	1623	1570	-53	-3,3
3.	В том числе рабочих	чел	1280	1247	-33	-2,6
4.	Общее количество отработанных человеко-дней всеми рабочими за год	чел. дни	313600	266366	-47234	-15,1
5.	Среднее количество отработанных человеко-дней одним рабочим в году (стр.4: стр.3)	дни	245	213,6	-31,4	-12,8
6.	Средняя выработка одного работающего	сум	68638,32	69566,88	928,56	+1,3
7.	Средняя выработка одного рабочего (стр.1 / стр.3)	сум	87031,25	87586,21	554,96	+0,64

8.	Среднедневная выработка на одного рабочего (стр.1 / стр.4)	сум	355,23	410,04	54,81	+15,43
9.	Удельный вес рабочих в составе работающих (стр.3 / стр.2)	%	78,86	79,42	0,56	+0,72

Как видно из данных табл. 2.2., фактическая среднегодовая выработка одного работающего в отчетном году против бизнес-плана увеличилась на 928 сум 56 тийин или на 1,3%. А фактическая выработка одного рабочего против бизнес-плана увеличилась на 554 сум 96 тийин или 0,64%. Разница в темпах роста среднегодовой выработки одного работающего и рабочего объясняется изменением удельного веса рабочих в общей численности работников. Среднедневная выработка одного рабочего увеличилась на 54 сум 81 тийин или 15,43%. Разница в темпах роста среднегодовой и среднедневной выработки одного рабочего (100,64%; 115,43%) объясняется наличием целодневных простоев(потерь) рабочего времени. Так, каждым рабочим в год было недоработано в среднем 31,4 дней. Из данных табл.2.2. также видно, что объем строительно-монтажных работ в отчетном году фактически по сравнению с бизнес-планом снизился на 2180 тыс. сум или 2%. На это снижение оказали влияние 2 фактора. Влияние изменения нижеуказанных факторов определим методом абсолютных разниц.

1. Изменение среднесписочной численности работников, занятых строительно-монтажными работами (экстенсивный фактор). – $53 \times 68638,32 = 3637,8$ тыс. сум.

2. Изменение производительности труда (интенсивный фактор). $+928,56 \times 1570 = +1457,8$ тыс. сум.

Баланс факторов: $(-3637,8) + (+1457,8) = -2180$ тыс. сум.

Эта сумма полностью совпадает с суммой абсолютного отклонения по объему строительно-монтажных работ (2180 тыс. сум). Теперь влияние изменения вышеуказанных факторов определим методом цепной подстановки.

Порядковый номер расчета	Порядковый номер подстановки	Частные факторы, входящие в расчетную формулу		Обобщающий показатель- объем СМР (тыс. сум)	Отклонение от пред. расчета	Причины изменения
		численность работников	производи тельность труда			
А	Б	1	2	3	4	5
1	–	1623	68638,32	111400	–	–
2	1	1570	68638,32	107762	–3638	Недостаточно рабочей силы
3	2	1570	69566,88	109220	+1458	Рост производительности труда
Баланс факторов: -2180 тыс. сум						

Из данных табл.2.2. видно, что в отчетном году фактический уровень производительности труда по сравнению с бизнес–планом увеличился 928 сум 56 тийин. На это увеличение оказали влияние 2 фактора:

1. Изменение удельного веса рабочих в общем составе численности работающих:

$+0,56 * 87031,25 / 100 = +487 \text{ сум } 37 \text{ тийин}$, или $487 \times 100 / 928,56 = 52,5\%$ прироста производительности труда получено за счет экстенсивного фактора, т.е. в результате увеличения удельного веса рабочих в составе работающих.

2. Изменение средней выработки на одного работающего:

$+554,96 * 79,42 / 100 = +440 \text{ сум } 74 \text{ тийин}$, или $440,74 \times 100 / 928,56 = 47,5\%$ прироста производительности труда получено за счет интенсивного фактора, т.е. в результате повышения средней выработки одного рабочего.

Суммарное влияние двух факторов:

$487,07 + 440,80 = 928,17$, что почти соответствует сумме увеличения уровня производительности труда (928,56). Разница в 39 тийин (928,56-928,17) объясняется за счет округления данных. И в процентном отношении влияние вышеуказанных факторов составляет 100 % (52,5+47,5).

Таким образом, 52,5% прироста производительности труда получено за счет интенсивного фактора и 47,5% – экстенсивного фактора. Такое соотношение считается не благоприятным. На наш взгляд строительные организации 80-90% прироста объема строительно-монтажных работ и производительности труда должны получать за счет интенсивного фактора.

2.4. Анализ основных фондов в строительстве

В строительстве как в промышленности основные фонды делятся на две группы: производственные и непроизводственные. В свою очередь производственные фонды также делятся на две части: активные и пассивные.

К активной части относятся строительные машины и оборудования, силовые машины и оборудования, транспортные средства и другие, т.е. средства труда, которые непосредственно участвуют в процессе производства (работ и услуг), а к пассивной части – здания и сооружения (Рис 2.1).

Основными задачами анализа основных фондов являются:

- определение состава, динамики и технического состояния основных производственных фондов;
- установление степени обеспеченности строительной организации строительными машинами и механизмами;
- определение уровня механизации и индустриализации строительно-монтажных работ;
- определение уровня использования парка строительных машин по времени и мощности;
- определение степени использования основных производственных фондов на основе обобщающих показателей (фондоотдачи и фондоемкости).

Источниками информации для анализа основных фондов являются:

- форма № 1- строй (квартальная) «Отчет о ходе строительства социальных объектов»;

- форма № 2- финансы «Отчет о наличии и движении основных средств и других нефинансовых активов» и др.

Анализ состава, динамики, технического состояния и эффективности использования основных фондов строительных организаций мало чем отличается от методики анализа этих показателей промышленности и других отраслей материального производства.



Рис. 2.1. Схема деления основных фондов в строительстве

В строительстве, как и в других отраслях реального сектора, техническое состояние основных фондов характеризуется коэффициентом их износа, обновления, выбытия и годности. Методика расчета этих коэффициентов производится по аналогии, как и в промышленности.

Отличительная особенность методики расчета связана с фондоотдачей. В строительстве фондоотдача исчисляется путем деления объема строительномонтажных работ выполненного собственными силами на среднегодовую стоимость собственных и арендованных основных средств.

Наряду с показателем фондоотдачи для характеристики эффективности использования основных фондов применяют показатель фондоемкости, представляющий собой величину, обратную показателю фондоотдачи.

По данным, приведенным в табл. 2.3. рассмотрим эффективность использования основных фондов по показателю фондоотдачи.

Таблица 2.3.

Анализ эффективности использования основных фондов

№ п/п	Показатели	Ед. измер.	По бизнес-плану	Факт	Абсол. отк. (+,-)
А	Б	В	1	2	3
1.	Объем строительно-монтажных работ выполненных собственными силами по сметной стоимости	тыс. сум	111400	109220	-2180
А	Б	В	1	2	3
3.	В том числе активная часть:	тыс. сум	11740	11250	-490
4.	Фондоотдача с одной тысячи сум основных фондов (стр.1: стр.2)	сум	6715	7138	+423
5.	Фондоотдача с одной тысячи сум активной части основных фондов (стр.1: стр.3)	сум	9489	9708	+219
6.	Удельный вес активной части основных фондов в общей стоимости основных фондов (стр.3: стр.2)	коэф	0,7076	0,7353	+0,0277

Как видно из табл. 2.3, объем строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами, в отчетном году не довыполнен на 2180 тыс. сум. На это снижение оказали влияние два фактора:

1. Изменение среднегодовой стоимости всех основных фондов:
 $-1290 \times 6715 = -8662,3$ тыс. сум.
2. Изменение общей фондоотдачи: $+423 \times 15300 = +6471,9$ тыс. сум.
3. Баланс факторов: $(-8662,3) + (+6471,9) = -2190,4$ тыс. сум.

Эта сумма почти равна сумме абсолютного отклонения по объему подрядных работ (- 2180 тыс. сум). Полученная разница в +10,4 тыс. сум

объясняется округлением данных при расчетах. Таким образом, в результате повышения уровня фондоотдачи в отчетном году объем подрядных работ увеличился на 6471,9 тыс. сум, что является положительным явлением.

Из данных табл. 2.3. также видно, что в отчетном году фондоотдача с одной тыс. сум основных фондов увеличилась на 423 сум. На это увеличение оказали влияния 2 фактора:

1. Изменение удельного веса активной части основных фондов в общей их стоимости: $+0,0277 * 9489 = +262$ сум 85 тийин, или 62% ($262,85 \times 100 : 423$) прироста общей фондоотдачи получено за счет экстенсивного фактора.

2. Изменение фондоотдачи с одной тыс. сум активной части основных фондов: $+219 * 0,7352 = 161$ сум или 38% ($161 \times 100 : 423$) прироста общей фондоотдачи получено за счет интенсивного фактора.

Общее влияние двух факторов: +423 сум 25 тийин ($262,85 + 161$).

Таким образом, сложившиеся соотношения вышеуказанных факторов (62%, 38%) являются положительным явлением, так как 38% роста общей фондоотдачи получено за счет интенсивного фактора, т.е. в результате увеличения фондоотдачи активной части основных фондов.

Анализу фондоотдачи следует уделить особое внимание, поскольку в последние годы этот результативный показатель имеет тенденцию к снижению. Основными причинами снижения фондоотдачи в строительстве являются:

- длительные сроки строительства;
- распыление капитальных вложений, материальных и трудовых ресурсов;
- недостатки материально – технического снабжения и организации производства;
- высокая степень изношенности машинного парка и пр.

Характерной особенностью строительного производства является также наличие у строек определенной группы фондов, которые в зависимости от характера использования могут быть отнесены как к основным, так и к оборотным средствам. Это так называемые не титульные строения, обслуживающие процесс строительства (леса, подмости и пр.). Если они

используются один раз, то являются оборотными средствами и их стоимость полностью переносится на созданный объект. Если же не титульные строения функционируют на протяжении нескольких производственных циклов, то их стоимость переносится на объекты строительства частями и по своей экономической природе они являются основными производственными фондами.

Эффективность использования основных фондов повышается, во-первых, за счет эффективного использования отдельных машин и механизмов (по времени и мощности), увеличение сменности работы; во-вторых, за счет увеличения интенсивности использования, внедрения новой техники, передовых методов организации труда и производства, повышения уровня механизации и индустриализации строительных работ.

2.5. Анализ выполнения бизнес-плана по индустриализации строительных работ

В строительстве неуклонный рост производительности труда в основном зависит от внедрения средств механизации, от повышения мощности действующих машин, от их использования по времени и от применения сборных конструкций. Первоначальная оценка дается по показателю уровня механизации. Уровень механизации – это процентное отношение объема работ, выполненных машинами и механизмами к объему работ.

При анализе сравнивается плановый и фактический уровень механизации общего объема работ основных их видов, в том числе уровень комплексной механизации отдельных работ. При этом $U_{\text{мр}}$ учитывает, как частично, так и полностью механизированные работы, а показатель $U_{\text{мк}}$ – только работы, по которым все основные и вспомогательные операции, выполненные с помощью машин и механизмов. Следовательно, разность $(100-U_{\text{мр}})$ – характеризует уровень ручных работ.

Например: Общий объем земляных работ составляет 83 тыс. м³ из них 80 тыс.м³ экскаваторами. Отсюда уровень механизации земляных работ составляет:

$$\frac{80000 \text{ м}^3 \times 100}{83000} = 96,5\%.$$

Анализ уровня механизации дополняется анализом наличия и использования отдельных машин и механизмов. Таким образом, определяют среднесписочные показатели действующих машин и механизмов, выработку на одну машину за отчетный период и рассчитывают взаимное влияние числа машин и их выработку на объем работы:

- 1) влияние изменения числа машин устанавливают путем умножения разницы в числе машин на плановую среднегодовую выработку одной машины;
- 2) влияние выработки рассчитывают путем деления разницы между отчетом и бизнес-планом по этому показателю на фактическое среднесписочное число машин.

Таблица 2.4

Анализ наличия и использования отдельных машин и механизмов

№ п/п	Показатели	По бизнес-плану	По отчету	Откл. (+,-)
1.	Объем земляных работ в м ³	79000	83000	+4000
2.	Среднесписочное число экскаваторов	25	28	+3
3.	Средняя выработка на одного экскаватора в м ³ (стр1: стр2)	3160	2964	-196

Отсюда на перевыполнение бизнес-плана земляных работ влияет:

1. Изменение числа экскаваторов:

$$+3 \times 3160 \text{ м}^3 = +9480 \text{ м}^3.$$

2. Изменение выработки на одного экскаватора:

$$-196 \text{ м}^3 \times 28 = -5488 \text{ м}^3.$$

$$\text{Совокупное отклонение } +9480 + 5488 = +4000 \text{ м}^3.$$

Таким образом, деятельность строительной организации в части использования механизмов следует оценить отрицательно, хотя объем

земляных работ перевыполнен на 4000 м³ или 5,1%. Однако этот прирост, был получен за счет экстенсивного фактора, т.е. в результате увеличения числа экскаваторов, за счет снижения средней выработки на один экскаватор объем земляных работ снизился на 5488 м³.

На механизацию строительства существенно влияет обеспеченность машинами, механизмами, инструментами, транспортом и т.д. В этой части анализ проводится по показателям механовооруженности производства и труда, структуры основных фондов, их изношенности, обновления, выбытия и т.д.

Основой технического развития строительного производства является его индустриализация, т.е. изготовление блоков, конструкций и других крупноразмерных элементов зданий и сооружений в заводских условиях с последующей механизированной их сборкой на строительных площадках.

Уровень индустриализации – это процентное отношение стоимости использованных сборных конструкций и деталей к общей сумме материальных затрат. Чем выше уровень сборности продукции строительства, тем выше степень его индустриализации. Индустриализация позволяет во многом раз увеличить производительность труда, ускорить сроки строительства, ведет к повышению ее качества и неуклонному снижению себестоимости строительно-монтажных работ.

2.6. Анализ наличия машин и механизмов и их использования

Успешное выполнение производственной программы строительной организации в значительной мере зависит от четкого материально – технического снабжения, т.е. от наличия и использования материалов, сборных конструкций, деталей и других предметов труда. В строительстве, прежде всего, исследуется их влияние на ввод в действие объектов. Надо учитывать и такие особенности: участие и различные обязанности заказчиков, генподрядчиков и субподрядчиков в обеспечении строительства материалами, наличие у подрядчика собственной базы по производству раствора, бетона, сборных железобетонных изделий и т.д.

Анализ выполнения бизнес–плана материально-технического снабжения и его влияния на производственную деятельность строительной организации осуществляется как в промышленности. Так, обобщающим показателем, характеризующим эффективность использования материальных ресурсов является, общая материалоемкость строительно-монтажных работ, которая определяется отношением стоимости израсходованных материальных ресурсов к объему строительно-монтажных работ, выполняемых собственными силами строительной организации.

Для характеристики эффективности использования материальных ресурсов применяют показатель материалоотдачи, представляющий собой величину, обратную показателю материалоемкости.

Источниками анализа эффективности использования материальных ресурсов являются: форма № 1-korxona shakli «Отчет об основных показателях хозяйственной деятельности организации».

По данным приведенным в табл.2.5. рассмотрим эффективность использования материальных ресурсов.

Таблица 2.5.

**Анализ эффективности использования материальных ресурсов
строительной организации**

№ п/п	Показатели	Ед. измер.	По бизнес- плану	Факти чески	Абсол. Откл. (+,-)
А	Б	В	1	2	3
1.	Объем СМР, выполненных собственными силами	тыс. сум	111400	109220	–2180
2.	Материальные затраты	тыс. сум	59350	62800	+3450
3.	Материалоемкость работ (стр2: стр1)	тийин	53	57	+4
4.	Объем выполненных СМР на один сум материальных затрат (стр1: стр2)	сум	1,8770	1,7392	0,1378

Как видно из данных табл.2.5, в отчетном году объем строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами фактически по сравнению с бизнес – планом снизился на 2180 тыс. сум или 2,1%. На это снижения оказали влияния два фактора:

1) изменение материальных затрат (экстенсивный фактор):

$$+3450 \times 1,8770 = +6475,6 \text{ тыс. сум};$$

2) изменение материалоотдачи:

$$-0,1378 \times 62800 = -8653,8 \text{ тыс. сум}$$

совокупное отклонение $(+6475,6) + (-8653,8) = -2178,2 \text{ тыс. сум}.$

Таким образом, за счет повышения материальных затрат объем строительно-монтажных работ увеличился на 6475,6 тыс. сум, а в результате снижения материалоотдачи объем работы снизился на 8653,8 тыс. сум. Это означает, что выполнение бизнес-плана по объему строительно-монтажных работ достигается только экстенсивным путем, т.е. за счет увеличения материальных затрат.

Из табл.2.5. также видно, что в целом по строительной организации в отчетном году перерасход материальных затрат на 1 сум выполненных строительно-монтажных работ составил 4 тийин. В результате перерасхода материалов объем строительно-монтажных работ снизился на 4368,8 тыс. сум. Это говорит о том, что в строительной организации не ведется борьба по снижению материальных затрат.

Ключевые определения

Программа подрядных строительно-монтажных работ, выполнение бизнес-плана ввода объектов в действие объектов и комплексов работ, выполнения бизнес-плана подрядных работ силами генподрядчиков и субподрядчиков; трудовые факторы, факторы средств труда; факторы предметов труда; показатели производительности труда; эффективность использования основных средств и материальных ресурсов; уровень механизации и индустриализации; цена строительной продукции; сметная стоимость; сметная себестоимость; плановая себестоимость; фактическая себестоимость; анализ себестоимости строительно-монтажных работ по элементам и статьям затрат; материальные затраты; договорная цена; промежуточные показатели прибыли; чистая прибыль; показатели

рентабельности; состав имущество; источники формирования имущества; запасы и затраты; обеспеченность строительной организации собственными оборотными средствами; показатели, характеризующие финансовую устойчивость; показатели платежеспособности; показатели, характеризующие деловую активность строительной организации.

Вопросы для проверки знаний студентов

1. Как определить выполнение бизнес–плана подрядных работ?
2. Перечислите критерии оценки деятельности строительно-монтажной организации.
3. Каков круг вопросов, изучаемых при анализе выполнения бизнес–плана подрядных работ и какова последовательность их рассмотрения?
4. Как группируются факторы, влияющие на объем строительно-монтажных работ?
5. Каковы особенности анализа трудовых факторов подрядных организаций?
6. Каковы особенности анализа эффективности использования основных средств строительной организации?
7. Каковы особенности анализа материальных затрат в строительстве?
8. Как анализировать показатели внедрения индустриальных методов строительства и их влияние на производительность труда?

ГЛАВА 3. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

3.1. Задачи и источники анализа хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций

3.2. Анализ выполнения бизнес-плана по земледелию

3.3. Анализ выполнения производственной программы по животноводству

3.4. Анализ трудовых факторов

3.5. Анализ факторов средств труда

3.1. Задачи и источники анализа хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций

Одним из важнейших секторов экономики Узбекистана является сельское хозяйство. Данная отрасль обеспечивает население необходимыми продуктами питания, а различные отрасли промышленности - сырьем. Сельскому хозяйству, как крупной механизированной отрасли, отводится приоритетная роль в экономике республики. 60% населения Узбекистана проживает в сельской местности, и здесь трудится значительная часть занятого населения.

В целях развития и расширения своей деятельности племенноводческие хозяйства Узбекистана до 2012 г. освобождены от всех налогов по основному виду деятельности и обязательных отчислений. Также, предприятия сферы не выплачивают таможенные пошлины при ввозе племенного материала, технологий и оборудования, необходимого для развития зооветеринарного обслуживания.

На данное время в Республике создано около 13 тысяч фермерских животноводческих хозяйств, в которых откармливается 511,3 тысячи голов скота.

Общий объём производства продукции сельского хозяйства в Узбекистане в 2014 г. составил 36,957 трлн. сумов, что на 6,9% выше по сравнению с 2013 г.

Объем производства продукции в растениеводстве составил 21,81 трлн. сумов (+6,9%) и в животноводстве – 15,146 трлн. сумов (+7,0%).

В 2014 г. доля сельского хозяйства в структуре ВВП республики составила, по предварительным данным, 17,2%.⁵

Главной задачей в области сельского хозяйства является значительное увеличение производства продукции земледелия и животноводства в целях улучшения удовлетворения растущих потребностей населения в продуктах питания, а промышленности в сельскохозяйственном сырье.

От темпов увеличения производства сельскохозяйственной продукции зависит успешное развитие многих отраслей промышленности, рост национального дохода, повышение материального благосостояния народа. Вот почему правительство республики уделяет большое внимание дальнейшему развитию сельского хозяйства республики. В соответствии с решениями Кабинета Министров Республики Узбекистан осуществлено ряд важнейших мероприятий по улучшению деятельности сельскохозяйственных предприятий и усилению материальной заинтересованности в производстве продуктов земледелия и животноводства. Так, повышены закупочные цены на многие продукты земледелия и животноводства, введены более высокие цены за сверхплановую продажу государству основных видов сельскохозяйственной продукции. Все эти мероприятия направлены на оказание практической помощи в выявлении и устранении барьеров торможения производства, раскрытии и использовании внутренних резервов по устойчивому наращиванию выпуска высококачественной сельскохозяйственной продукции, снижению её себестоимости, повышению прибыльности и рентабельности. С этой целью должны быть показаны пути более тесной интеграции производства сельскохозяйственной продукции с обслуживающими отраслями, переработкой и реализацией продукции, наиболее полного использования имеющегося производственного потенциала, кардинального повышения

⁵www.stat.uz

производительности труда на основе ускорения НТП, коллективного и семейного подряда, укрепления хозрасчета, повышения действенности финансово-кредитных рычагов и активизации человеческого фактора на основе преодоления отчуждения человека от земли.

Анализируя хозяйственную деятельность сельскохозяйственных организаций, нужно тщательно проверить выполнение бизнес-плана по производству продукции земледелия и животноводства, продажи её государству, планов прибыли и платежам в бюджет, обеспеченность скота кормами собственного производства, использование основных фондов, особенно сельскохозяйственных машин, собственных оборотных средств, выполнение бизнес-плана по труду, бизнес-планов капитальных вложений и формирования основного стада, взаимоотношения сельскохозяйственных предприятий с банками по кредитам, расчеты с заготовителями, состояние дебиторской и кредиторской задолженности и т.д.

В процессе анализа необходимо установить причины, вызвавшие изменение финансовых результатов за истекший период, выявить резервы производства сельскохозяйственной продукции и повышения рентабельности. Большое внимание должно быть уделено сохранности товарно-материальных ценностей. Одной из важных задач анализа является проверка рациональности использования ресурсов производства, улучшения количественных и качественных показателей работы сельскохозяйственных предприятий.

Источники анализа выполнения производственной программы являются данные, содержащиеся в следующих формах годового отчёта: «Отчет о сельскохозяйственной деятельности», «Отчет о движении основной сельскохозяйственной техники, услугах, оказанных в области растениеводства и животноводства», «Отчет о деятельности дехканских хозяйств», «Сведения о финансово-экономическом состоянии фермерского хозяйства», «Отчёт по труду» и «Бизнес-план». Для оперативного анализа в течение года используются данные оперативного, статистического, бухгалтерского учёта, первичные документы, а также внеучётные данные.

3.2. Анализ выполнения бизнес-плана по земледелию

В сельском хозяйстве земля является главным средством производства. Она, с одной стороны, выполняет функцию средства труда, при помощи которого человек возделывает необходимые ему сельскохозяйственные культуры, а с другой - функцию предмета труда, воздействуя на который человек получает растительные и животные продукты. Земля, занимаемая хозяйством, делится на участки, имеющие определенное производственное назначение (пашня в обработке, перелог, залежь, целина, сенокосы, выгоны, пастбища и многолетние насаждения), и участки, не используемые для производственных целей: лес, кустарники, лесомелиоративные насаждения, пруды, водоемы и прочие угодья (дороги, каналы, болота, усадебные земли и т.д.). Деление земельного фонда сельскохозяйственного предприятия на эти две части, а внутри их - на отдельные участки не является неизменным. В процессе развития хозяйства одни угодья переходят в другие, как правило, экстенсивные в интенсивные. Например, малоурожайные пастбища в пашню, разлаживается целина и залежь и т.д.

Чтобы судить о степени использования земель, следует, прежде всего, проанализировать структуру земельного фонда. Для изучения степени использования земель необходимо установить отношение площади всех угодий производственного назначения к общему итогу земель, занимаемых хозяйством, исчислить удельный вес пахотных земель в землях сельскохозяйственного пользования и пашни - в пахотных землях. Затем исчисленные показатели за отчетный год надо сравнить с такими же за прошлый год, а также соответствующими показателями передовых хозяйств, находящиеся в одинаковых природно-экономических условиях. Наряду с структурой земель необходимо изучить эффективность использования сельскохозяйственных угодий. Показателем экономической эффективности использования угодий является выход продукции с единицы площади. При

анализе экономической эффективности использования сельскохозяйственных угодий необходимо определить изменения выхода продукции и наличие поголовья животных на 100 га тех угодий, которые используются данным хозяйством. Затем, руководствуясь показателями выявленных отклонений, изучают причины, обусловившие те или иные изменения.

При исчислении показателей выхода конкретных видов продукции принимается в расчет не вся земельная площадь сельскохозяйственного назначения, а та часть, которая взаимосвязана с указанными отраслями хозяйства. Так, например, производство продуктов растениеводства (кроме кормов с естественных угодий и продукции многолетних насаждений) связано с использованием пашни. Поэтому и в качестве определения показателя развития растениеводческих отраслей берут выход продукции на 100 га пашни. Выход таких видов продукции животноводства, как молоко и шерсть, исчисляют в расчете на 100 га сельскохозяйственных угодий, а выход мяса - отдельно на 100 га пашни и 100 га других земель сельскохозяйственного пользования. Такая продукция птицеводства, как яйца, рассчитывается на 100 га посевов зернобобовых культур.

Особое внимание в использовании земли необходимо уделить проверке севооборотов с точки зрения рационального использования средств производства и труда.

3.3. Анализ выполнения производственной программы по животноводству

При анализе выполнения производственной программы по животноводству оценка дается примерно в том же разрезе, что и в растениеводстве. Сначала изучают движение и наличие поголовья, и её продуктивность.

Таблица 3.1.

Анализ выполнения плана поголовья и продуктивности скота и влияния их изменений на валовой выход продукции животноводства

№ п/п	Показатели	по бизнес- плану	факт	отклонение	
				(+,-)	в %

А	Б	1	2	3	4
1.	Валовой выход (стр. 2 х стр. 3)	25010	26187	+1177	+4,7
2.	Среднегодовое поголовье скота, голов.	820	870	+50	+6,1
3.	Продуктивность с одной головы, привес (стр. 1: стр. 2)	3050	3010	-40	-1,3

Из данных таблицы 3.1. видно, что валовой выход продукции животноводства в отчетном году фактически по сравнению с бизнес-планом увеличился на 1177 цент. Или 4.7%. На это увеличение оказали влияние два фактора. Влияние изменения нижеуказанных факторов определим методом абсолютных разниц (детерминированный).

1. Влияние изменения поголовья скота: $= 50 * 3050 = +1525$ или 129,5% прироста продукции животноводства получено за счет экстенсивного фактора.

2. Влияние изменения продуктивности с одной головы: $-40 * 870 = -348$ или -29.5% $[348 * 100: 1177]$, т.е. в результате снижения продуктивности с одной головы валовой выход продукции животноводства уменьшения на 348 цент (-29,5 %).

Баланс факторов: $(+1525) + (+348) = +1177$ цент. В процентном отношении $(+129,5) + (-29,5) = +100\%$.

Таким образом, весь прирост продукции животноводства получен за счет экстенсивного фактора, т.е. в результате увеличения поголовья скота, что является отрицательным явлением в хозяйственной деятельности ширкатного хозяйства.

Дополнительно в животноводстве рассматривают показатели выхода продукции и поголовье скота на 100 га сельскохозяйственных угодий. Это делается с целью увязки показателей животноводства с использованием земли, что ведет к росту поголовья и выхода продукции в расчете на 100 га.

3.4. Анализ трудовых факторов

После оценки выполнения плана производственной программы по растениеводству и животноводству изучают основные факторы, повлиявшие на это.

В сельском хозяйстве, как и в других отраслях экономики, факторы, влияющие на объём сельскохозяйственной продукции объединены в три группы (Рис 3.1.):

1. Трудовые факторы (обеспеченность сельскохозяйственных предприятий рабочей силой, использование рабочего времени и производительность труда).

2. Анализ факторов средств труда (состав, структура основных фондов, техническое состояние основных фондов, эффективность использования основных фондов).

3. Анализ факторов предметов труда (структура земельного фонда и эффективность его использования, эффективность используемых земельных угодий).

Каждый из перечисленных факторов, имея самостоятельное значение, органически связан с другими. При этом нельзя механически суммировать влияние указанных факторов. Так, рост производительности труда зависит от состава, квалификации работников, использования рабочего времени (трудовые факторы). Далее, производительность труда зависит от состава, структуры, технического состояния и эффективности использования основных фондов (факторы средств труда), а также от эффективного использования земельного фонда и земельных угодий (факторы предметов труда). Так, неэффективное использование земельного фонда неминуемо приводит к снижению производительности труда сельскохозяйственных предприятий.

Вначале каждая группа факторов изучается отдельно от других, после делаются общие выводы о резервах увеличения выпуска продукции растениеводства и животноводства с учетом влияния трех групп факторов.

Успешное выполнение производственной программы по растениеводству и животноводству при прочих равных условиях находится в прямой зависимости от наличия и использования трудовых ресурсов сельскохозяйственных предприятий.

В составе трудовых факторов на объем выпуска сельскохозяйственной продукции оказывают влияние:

1. Обеспеченность сельскохозяйственных предприятий рабочей силой (рабочими и другими категориями работников).
2. Производительность труда одного работающего.



Рис 3.1. Факторы, влияющие на объём сельскохозяйственной продукции

Влияние каждого из перечисленных факторов на объём сельскохозяйственной продукции исторически менялось. Так, при слабом развитии техники увеличение выпуска сельскохозяйственной продукции в основном достигалось за счет экстенсивного фактора, т.е. путем привлечения дополнительной рабочей силы и увеличения посевных площадей. В настоящее время в условиях бурного развития технического прогресса увеличение выпуска сельскохозяйственной продукции в основном обуславливается ростом производительности труда.

Методика анализа трудовых факторов во многом приближается к анализу промышленного предприятия. Здесь также как и в промышленности, сначала

устанавливают обеспеченность ширкатного хозяйства рабочей силой, устанавливают структуру персонала, дают оценку выполнения бизнес-плана по производительности труда, использования рабочего времени, обобщают влияние трудовых факторов на выполнение производственной программы по растениеводству и животноводству.

Так, например, приведем методику анализа производительности труда ширкатного хозяйства (табл. 3.2.).

Таблица 3.2.

Анализ выполнения бизнес-плана по производительности труда ширкатного хозяйства

№ п/п	Показатели	Ед. изм.	по бизнес -плану	факт	отклонение	
					(+,-)	в %
А	Б	В	1	2	3	4
1.	Валовая продукции	тыс.сум	65500	70350	+4850	+7,4
2.	Среднесписочное число работников	чел.	47	50	+3	6,3
3.	Среднегодовая выработка на одного работающего стр.1: стр.2	тыс. сум	1393,6	1407	+13,4	+0,96

Из данных табл. 3.2. видно, что объём валовой продукции ширкатного хозяйства в отчетном году фактически по сравнению с бизнес-планом увеличился на 4850 тыс. сум или 7,4%. На это увеличение оказали влияние два фактора:

1. Изменение среднесписочного числа работников: $+3 * 1393,6 = +4180,8$ тыс. сум или 86,2% ($4180,8 * 100 : 4850$) прироста сельскохозяйственной продукции получен за счет экстенсивного фактора, т.е. путем привлечения дополнительной рабочей силы.

2. Изменение уровня производительности труда: $+13,4 * 50 = +670$ тыс. сум или 13,8% [$670 * 100 : 4850$] прироста сельскохозяйственной продукции получено за счет интенсивного фактора, т.е. в результате повышения средней выработки на одного работающего.

Баланс факторов: $(4180,8) + (+670) = +4850,8$ тыс.сум. Эта сумма совпадает суммой общего отклонения по валовой продукции. Полученная разница 0,8 тыс. сум $(4850,8 - 4850)$ объясняется за счет округления данных. В процентном отношении баланс факторов составил: $(86,2 + 13,8) = 100\%$. Таким образом, всего - на всего 13,8% прироста валовой продукции получен за счет роста производительности труда, что является отрицательным результатом в деятельности анализируемого объекта.

Следует отметить, что при анализе трудовых факторов сельскохозяйственных предприятий имеется некоторое своеобразие в общей оценке производительности труда. Здесь производительность труда измеряется количеством рабочего времени, затрачиваемого на производство единицы продукции, количеством отдельных видов продукции, произведенной за единицу времени (человеко-дней, человеко-часов). Например, сколько человеко-дней затрачено на производство 1 ц. хлопка, 1 л. молока, 1 кг. мяса и т.д. Производительность труда в затратах в человеко-днях на 1 ц. продукции сравнивается не только с планом, но и с отчетом за предшествующий год, а также с показателями других ширкатных хозяйств.

В сельском хозяйстве в отличие от промышленности изменения величины затрат труда определяется сложившимися климатическими условиями конкретного анализируемого периода, которые не могут быть предусмотрены планом. Поэтому результаты дальнейшего анализа должны показать, какие отклонения в затратах труда произошли вследствие изменения климатических условий (что является вполне оправданным явлением) и сколько было излишне израсходовано труда и материалов в результате завышения объёма различных видов работ, неточного учёта выполненной работы и полученной продукции, недостатков в организации труда. Основным источником трудовых ресурсов для сельскохозяйственных предприятий являются трудоспособные лица тех населенных пунктов, которые расположены на территории данного хозяйства, а также подростки. Поэтому в отличии от промышленных предприятий в сельскохозяйственных предприятиях необходимо изучить наличие и характер

использования рабочей силы между отдельными отраслями и производственными участками, степень участия трудоспособного населения в производстве.

3.5. Анализ факторов средств труда

К средствам труда в сельскохозяйственных предприятиях относят: землю, здания, сооружения, силовые и рабочие машины и оборудование, транспортные средства, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и др. Здесь основные фонды, как и в промышленности, подразделяются на производственные и непроизводственные.

Наиболее активной частью средств труда являются силовые и рабочие машины и оборудование, транспортные средства (тракторы, электродвигатели, почвообрабатывающие машины, посевные и посадочные машины, уборочные машины) и др.

Здесь методика анализа обеспеченности основными фондами, механического состояния и эффективности их использования мало чем отличается от методики анализа этих показателей промышленного предприятия.

В сельском хозяйстве имеются некоторые особенности анализа основных фондов, связанные с использованием сельскохозяйственной техники. Так, например, показателем обеспеченности хозяйства техникой является энерговооруженность и нагрузка работ на одну среднесписочную машину. Первый из них характеризует размер пашни, приходящейся на одну лошадиную силу, а второй - на одну машину.

Для определения энерговооруженности необходимо среднесписочное количество тракторов, комбайнов и т.д. по их маркам умножить на соответствующую мощность двигателя в лошадиных силах и разделить на площадь пашни. Нагрузка на одну машину определяется делением количества гектаров пашни на одну машину. Нагрузка может быть исчислена как в физических единицах (по маркам машин), так в условных единицах.

Сравнивая фактическую энерговооруженность и нагрузку на одну машину за отчетный год с показателями плана и прошлых лет, выясняют, какие изменения произошли в обеспеченности хозяйства техникой, количество и виды машин, требуемых дополнительно.

Успешное выполнение сельскохозяйственных работ зависит не только от обеспеченности хозяйства техникой, но и от полноты использования мощности машин. При этом анализ эффективности использования техники следует осуществлять по видам и даже по маркам машин.

При анализе использования тракторного парка предварительно определяют среднегодовое число машин и общую выработку каждой марки трактора в физических и условных единицах. Чтобы определить среднегодовое количество машин каждой марки, следует общее количество дней пребывания машин в хозяйстве за год разделить на 365. Среднегодовое число условных (15-сильных) тракторов получают делением тяговой мощности всего тракторного парка на 15. Выполнение работ тракторами показывается в гектарах мягкой пахоты. Перевод различных видов работ в гектары мягкой пахоты производится по специальным коэффициентам, за единицу которых принято тяговое усилие трактора на вспашке одного гектара старопахотной земли плугом с предплужником на глубину 20-22 см.

Установленная хозяйством производительность машин обосновывается расчетом их мощности с учетом норм использования в единицу времени. Показателем использования мощности тракторного парка является отношение фактически выполненных работ за отчетный период (в гектарах мягкой пахоты) к максимально возможной выработке за тот же период.

Выявление резервов роста производительности машин за счет лучшего использования их мощностей производится в трех направлениях: определяют среднегодовую выработку на каждый условный и физический трактор, выявляют количество отработанных за год машина-дней и машина-смен, т.е. использование тракторного парка во времени, и устанавливают

среднемесячную (среднедневную) выработку. Для характеристики эффективности использования тракторов составляется следующая таблица.

Таблица 3.3.

Анализ эффективности использования тракторного парка

№ п/п	Показатели	по бизнес-плану	по отчету	отклонения (+, -)
А	Б	1	2	3
1.	Среднегодовое количество тракторов в пересчете на эталонные условия	71	70	-1
2.	Выполнено всего работ в пересчете на условную пахоту, га	152912	140086	-11926
3.	Выработка на эталонный условный трактор за сезон (стр. 2: стр. 1), га	2141	2001,2	-139,8
4.	Отработано машина - дней	13977	12807	-1170
5.	Выработка за один машина-день (стр. 2: стр. 4), га	10,9	10,9	-
6.	Отработано машина - смен	17461	15731	-1730
7.	Выработка за одну машина - смену (стр. 2: стр. 6), га	8,7	8,9	+0,9
8.	Коэффициент сменности (стр. 5: стр. 7)	1,25	1,23	-0,02
9.	Количество машина - смен на один условный трактор (стр. 6: стр. 10)	245,9	224,7	-21,2

Из данных табл. 3.3. видно, что в отчетном году на ширкатном хозяйстве бизнес-план по механизированным работам недовыполнил на 11926 га или 7,8 %. На это снижение оказали влияние два фактора:

1. Изменение среднегодового количества тракторов: $-1 * 2141 = -2141$ га.
2. Изменение выработки на эталонный условный трактор за сезон:
 $-139,8 * 70 = -9786$ га.

Баланс факторов: $(-2141) + (-9786) = -11927$ га.

Дальнейший анализ показывает, что фактический объём работ ширкатное хозяйство могло выполнить 65 тракторами, при выполнении плановой нагрузки на один эталонный условный трактор (140086:2141).

Аналогично анализируется использование комбайнов. При этом определяются сезонная и дневная выработка на один зерноуборочный и кукурузоуборочный комбайны, свеклокомбайн, силосоуборочный комбайн, хлопкоуборочную машину.

Ключевые определения

Производственная программа по растениеводству и животноводству; валовая продукция; товарная продукция; уровень товарности; валовой сбор; посевная площадь; урожайность; валовой выход продукции животноводства; поголовье скота; продуктивность с одной головы; трудовые факторы; факторы средств труда; факторы предметов труда; эффективность использования тракторного парка; выработка на эталонный условный трактор за сезон; коэффициент сменности; земельные угодья; себестоимость 1 ц продукции растениеводства; урожайность с 1 га; затраты на 1 га посева; валовая прибыль от реализации сельскохозяйственной продукции; прибыль от основной производственной деятельности; прибыль от общехозяйственной деятельности; прибыль до уплаты налога; чистая прибыль; особенности анализа финансового состояния; долгосрочные активы; текущие активы; запасы и затраты, дебиторы; денежные средства; структура источников средств; наличие собственных оборотных средств; заемные средства.

Вопросы для проверки знаний студентов

1. Как определить выполнение плана по растениеводству?
2. Как определить выполнение плана по животноводству?
3. Как группируются факторы, влияющие на объём сельскохозяйственной продукции?
4. Каковы особенности анализа трудовых факторов сельскохозяйственных предприятий?
5. Каковы особенности анализа эффективности использования основных средств ширкатных хозяйств?
6. Каковы особенности анализа факторов предметов труда?
7. Что относят к средствам труда в сельскохозяйственных предприятиях?

ГЛАВА 4: ОСОБЕННОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

4.1. Значение и задачи анализа хозяйственной деятельности торговых организаций

4.2. Анализ выполнения бизнес–плана по товарообороту

4.3. Анализ факторов, влияющих на объем товарооборота

4.4. Анализ финансового состояния торговых предприятий

4.5. Анализ трудовых ресурсов и эффективности труда

4.1. Значение и задачи анализа хозяйственной деятельности торговых организаций

Розничный товарооборот – это основной показатель работы торговых организаций. От его объема и структуры зависят все другие показатели, характеризующие хозяйственную и финансовую деятельность торговых организаций (издержки обращения, фонд оплаты труда работников торговли, валовой доход, прибыль, рентабельность и др.)

Товарооборот и прибыль – это два основных показателя, на основе которых оценивается хозяйственная деятельность предприятий розничной торговли. Основная задача анализа выполнения бизнес-плана по товарообороту состоит в том, чтобы установить, в какой мере выполнен бизнес-план по товарообороту, какие изменения произошли в товарообороте за отчетный период и чем они были вызваны, насколько полно использованы имеющиеся возможности для увеличения товарооборота и улучшения торгового обслуживания населения.

При анализе розничного товарооборота, изучается выполнение бизнес-плана по товарообороту не только по организации, но и разрезе торговых предприятий, а также сопоставляются темпы роста товарооборота; проверяется ритмичность выполнения плана розничного товарооборота всеми торговыми организациями и выявляются причины, обусловившие отклонения в

выполнении бизнес-плана за отчетный период по отдельным торговым предприятиям.

При этом по данным статистической и оперативной отчетности рассматривается степень выполнения плана по кварталам, месяцам, декадам за каждый день.

В процессе анализа устанавливается степень выполнения плана по расширению торговой сети, развертыванию сезонной торговли, введению новых форм торгового обслуживания, а также выясняется, обеспечивается ли бесперебойная торговля товарами повседневного спроса.

Анализ товарооборота проводится на основе сопоставимых данных. Поэтому если в отчетном периоде были изменения в торговой сети (спросом или передача магазинов другой организации) или в ценах на отдельные товары, то надо проверить, внесены ли соответствующие коррективы в бизнес-план по товарообороту.

Выполнение плана розничного товарооборота имеет большое значение, так как в приходной части кассового плана банка удельный вес выручки от торговли составляет 80 – 85% тем самым торговые предприятия обеспечивают своевременную выдачу денег на выплату заработной платы, пенсии, стипендии, укрепление устойчивости валюты и т.д.

4.2. Анализ выполнения бизнес–плана по товарообороту

Розничный товарооборот представляет собой продажу товаров непосредственно потребителю – населению.

В состав розничного товарооборота включается: продажа товаров населению в кредит и мелкооптовая торговля по безналичному расчету (продажа из торговой сети товаров учреждениям, санаториям, домам отдыха и др.)

Анализ розничного товарооборота начинают с определения выполнения плана по общему объему и изменений по сравнению с предыдущим годом.

Данные для анализа берутся из формы №4 **«Отчет реализации и отпуске»**, а также бизнес-плана торговой организации.

Таблица 4.1.

**Анализ выполнения бизнес – плана по общему объему товарооборота
(в тыс. сум)**

Показатели	Факт.за прошл. год	Отчетный год			Отклонения (+,-)		Темпы роста в %
А	1	2	3	4	5	6	7
Розничный товарооборот	135000	144000	148610	1032	+4610	+13610	110,1

Как видно из данных табл.4.1, что торговая организация в отчетном году перевыполнила бизнес-план по товарообороту на 4610 тыс. сум или 3,2%. По сравнению с прошлым годом объем товарооборота увеличился на 13610 тыс. сум, что составляет прирост на 10,1% против уровня прошлого года.

В деятельности торговых организаций важное значение имеет выполнение не только в целом за год, но и за отдельные периоды года: месяцы, кварталы, выполнение которых свидетельствует о ритмичности обслуживания покупателей.

При анализе динамики товарооборота необходимо сопоставить не только с данными предыдущего года, но и с данными ряда лет, что позволяет определить тенденции в развитии торговли.

При анализе равномерности выполнения плана розничного товарооборота по кварталам и месяцам определяется коэффициент ритмичности, путем отношения числа периодов, за которые план выполнен к общему количеству.

При анализе следует изучать состав розничного товарооборота по его видам, методам торговли. Проанализируем структуру розничного товарооборота по видам реализации (табл. 4.2.)

Таблица 4.2.

Анализ структуры розничного товарооборота по видам реализации

Виды реализации	Факт за прошлый год		Факт за отчетный год		Отклонение		Темпы роста в %
	Сумма в тыс. сум.	Удельный вес в %	Сумма в тыс. сум.	Удельный вес в %	(+,-)	В %	
А	1	2	3	4	5	6	7
Розничный товарооборот всего	135000	100	148610	100	+13610	--	110,1
В том числе:							
- за наличные деньги...		93,08		93,35		+0,27	110,4
- в кредит...	125650	6,22	138720	6,06	+13070	-0,16	106,0
- мелкооптовый оборот	8500	0,70	9000	0,59	+500	-0,11	105,0
	850		890		+40		

Из данных таблицы 4.2. видно, что по сравнению с предыдущим годом увеличение объема товарооборота характеризуется ростом всех видов реализации. Основным видом – продажа за наличные деньги, составляющий более 93%, также возрос на 13070 тыс. сум.

Стоимостные показатели легче наращивать за счет более дорогих товаров, но населению нужны товары в различном ассортименте. Поэтому, анализируя выполнения плана розничного товарооборота, необходимо выяснить, как он был выполнен по товарным группам, как соблюдался установленный ассортиментный минимум и т.д. (табл. 4.3.)

Таблица 4.3.

Анализ выполнения плана розничного товарооборота в разрезе товарных групп (в тыс. сум)

№	Наименование товарных групп	По бизнес плану	По отчету	Отклонение (+,-)		Структура товарооборота в % к итогу реализации, %		
				Абсолютное	В %	По плану	По отчету	Откл. от плана
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
1	Швейные							

	изделия ...	39400	39860	+460	+1,2	27,4	26,8	-0,6
2	Трикотажны изделия	30270	31770	+1550	+5	21	21,4	+0,4
3	Галантерея...	15210	16510	1300	+2	10,6	11,2	+0,6
4	Обувь	10760	11120	+360	+3,4	7,5	7,5	--
5	Культовары	8620	9220	+600	+7	5,9	6,2	+0,3
6	Мясо и птица	9830	8670	-1160	- 1,8	6,8	5,8	-1
7	Кондитерские товары...	1500	1380	-120	-8	1	0,9	-0,1
8	Прочие товары...	28410	30080	+1670	+5,9	19,7	20,2	+0,5
	Итого: Розничный товарооборот	144000	148610	4610	+32	100	100	--

Из данной таблицы 4.3. видно, что в целом торговое предприятие план розничного товарооборота перевыполнил на 4610 тыс. сум или 3,2%. Однако, в разрезе отдельных товарных групп наблюдается резкое отклонение, как в сторону перевыполнения, так и недовыполнения плана. Так, план реализации культтоваров оказался перевыполненным на 7%, а по мясу и птиц – недовыполнение на 11,8%. В результате изменилась и структура розничного товарооборота.

Нарушение структуры товарооборота ведет к ухудшению торгового обслуживания населения, а также может являться результатом изменения спроса населения на отдельные товары.

Как известно, что продажа части товаров носит сезонный характер. Поэтому анализ выполнения плана товарооборота в целом должен быть дополнен анализом выполнения в ассортиментном разрезе в отдельные периоды года.

4.3. Анализ факторов, влияющих на объем товарооборота

Основные факторы, влияющие на объем розничного товарооборота, можно подразделить на три группы:

- 1) факторы, связанные с товарными запасами;
- 2) факторы, связанные с численностью работников и производительностью труда;
- 3) факторы, связанные с использованием основных средств.

Факторы, связанные с товарными запасами, влияют на объем розничного товарооборота через изменения величин запасов товаров на начало года, поступления товаров, прочего выбытия и запасов товаров на конец года. Между этими величинами имеется определенная балансовая связь. Она выражается следующей формулой товарного баланса:

$$З_1 + П = Р + В + З_2,$$

где $З_1$ – запас товаров на начало года;

$П$ – поступление товаров;

$Р$ – розничный товарооборот;

$В$ – выбытие товаров;

$З_2$ – запас товаров на конец года.

Используя формулу товарного баланса, можно найти величину каждого из слагаемых, так, сумма розничной реализации будет равна:

$$Р = З_1 + П - В - З_2.$$

Изменение каждого из алгебраических слагаемых соответствующим образом влияет на объем товарооборота. Увеличение начальных запасов и поступления товаров оказывает положительное влияние на сумму реализации товаров; их уменьшение наоборот; уменьшение уценки и прочего выбытия товаров, сокращение запасов на конец года положительно повлияют на объем товарооборота; их увеличение - отрицательно.

Влияние на сумму реализации того или иного слагаемого товарного баланса измеряется способом цепной подстановки или путем определения абсолютных разниц.

Порядок применения способа абсолютных разниц, проиллюстрирует на примере анализа товарного баланса торгового предприятия (табл. 4.4.)

Таблица 4.4.

Анализ товарного баланса торго за год (в тыс. сум)

№ п/ п	Слагаемые товарного баланса	По плану	По отчету	Откл. от плана	Влияние на объем товарооборота
А	Б	1	2	3	4
1	Запасы товаров на начало года:	27830	43330	+15500	+15500
2	Поступление товаров:	155070	159130	+4060	+4060
	Итого: (1+2)	182900	202460	+19560	
3	Объем товарооборота:	144000	148610	+4610	+4610
4	Прочее выбытие товаров:	11470	10330	-1140	+1140
5	Запасы товаров на конец года:	27430	43520	+16090	-16090
	Итого: (3+4+5)	182900	202460	+19560	

Из товарного баланса видно, что торг располагал дополнительными товарными ресурсами для увеличения объема розничного товарооборота на 20700 тыс. сум (15500+4060+1140). Отрицательное влияние на выполнение объема товарооборота оказал рост товарных запасов на конец года на 16090 тыс. сум. В процессе дальнейшего анализа влияние этих факторов надо изучать подробно. Так, например, оценивая степень влияния товарных запасов, необходимо иметь в виду, что их положительное отклонение имеет такое значение лишь для данного отчетного периода. Для предшествующего и последующего периодов оно приобретает положительное значение. При этом следует отметить, что нельзя считать положительным фактором увеличение завоза товаров, не пользующихся спросом у покупателей, а также увеличение начальных запасов, если они возросли за счет неходовых товаров.

Основным фактором выполнения плана товарооборота является: обеспеченность торговых организаций товарными запасами. Товарные запасы в

зависимости от назначения подразделяются на запасы: текущего хранения, сезонного и досрочного завоза.

К запасам текущего хранения относятся запасы товаров, предназначенные для обеспечения бесперебойной продажи товаров в период между поступлением двух очередных партий товаров со складов и в пути.

К запасам товаров сезонного хранения относятся товары сезонного производства. К запасам досрочного завоза относятся товары, предназначенные для бесперебойной торговли в отдельных, труднодоступных районах, куда завоз возможен в определенные периоды года.

Показатель, характеризующий эффективность использования оборотных средств определяется скоростью их движения в розничной сети или товарооборачиваемостью.

Товарооборачиваемость исчисляется в днях по формуле:

$$\text{Одн} = \text{Зер} * \text{Д} / \text{Р}$$

где, **Одн** – товарооборачиваемость в днях;

З ер – средние запасы товаров;

Д – количество дней (360 в год);

Р – объем розничного товарооборота.

Оборачиваемость товаров может быть определена в количестве оборотов по формуле:

$$\text{Кобор.} = \text{Р} / \text{З ер или Д} / \text{Одн.}$$

1. Средне арифметически: $\text{З ер} = \text{Зн} + \text{Зк} / 2$

$$\frac{1}{2} \text{З}_1 + \frac{1}{2} \text{З}_2 + \frac{1}{2} \text{З}_3 + \dots + \frac{1}{2} \text{З}_n$$

2. Средне хронологически: -----

$$\frac{\text{П}-1}{\text{П}}$$

Оборачиваемость в днях целесообразно определить по всем видам товарных запасов и в отдельности.

При ускорении оборачиваемости товарных запасов происходит высвобождение средств из оборота, а при замедлении их оборачиваемости привлекаются средства в оборот. Для определения суммы относительно высвобожденных или дополнительно привлеченных в оборот средств нужно разность между фактической и плановой оборачиваемостью в днях за отчетный год умножить на среднедневной оборот по реализации. Среднедневной оборот по реализации определяется путем деления объема розничного товарооборота на количество дней в анализируемом периоде.

4.4. Анализ финансового состояния торговых предприятий

Анализ финансового состояния торговых предприятий ведут в определенной последовательности, как и в промышленности, а именно:

- сначала устанавливают состав имущества торгового предприятия: долгосрочные и оборотные (текущие) активы;
- состав текущих активов: товарно-материальные запасы, дебиторы и денежные средства;
- состояние товарных запасов;
- структуру источников средств, вложенных в имущество, и устанавливают наличие собственных оборотных средств и обеспеченность ими. После анализируются показатели, характеризующие финансовую устойчивость торгового предприятия. Затем анализируются показатели ликвидности (платежеспособность): коэффициент текущей ликвидности, коэффициент срочной ликвидности, коэффициент абсолютной ликвидности и завершают анализом показателей, характеризующие деловую активность торговых организаций: коэффициенты оборачиваемости совокупных активов и текущих активов, коэффициенты оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженности, оборачиваемость дебиторской и кредиторской задолженности в днях.

Основными задачами анализа финансового состояния торговых предприятий являются: обеспеченность торгового предприятия необходимыми

денежными средствами для выполнения бизнес-плана по товарообороту, мобилизация внутренних резервов, осуществление мероприятий по сохранению собственных оборотных средств, целевому использованию кредитов, выполнение обязательств перед бюджетом, банками, поставщиками и др., направленная на повышение эффективности работы торговых организаций.

Основными источниками анализа финансового состояния торговых предприятий являются: «Бухгалтерский баланс» (форма №1), «Отчет о финансовых результатах» (форма №2), «Отчет о денежных потоках» (форма №4), «Отчет о собственном капитале» (форма №5), «Справка о дебиторской и кредиторской задолженностях» (форма №2а), а также внеучетные данные.

Методика анализа вышеуказанных показателей характеризующих финансовое состояние торговых предприятий, мало чем отличается от аналогичного анализа в промышленности.

4.5. Анализ трудовых ресурсов и эффективности труда

Выполнение плана товарооборота зависит не только от наличия товарных запасов, но и от обеспеченности торговых организаций рабочей силой и производительности труда.

Анализ трудовых показателей проводят по данным формы №5-торг. «Отчет по труду», в ней содержатся данные о численности и состава работников и о показателях выработки на одного работника.

Анализ начинают с определения обеспеченности торговой организации работниками. С этой целью производят сравнение плановых и фактических показателей, а также с показателями предыдущих периодов и определяют структуру персонала.

Численность торговых работников анализируется с подразделением их на две группы:

1. Численность всех работающих.

2. Численность оперативных работников (продавцы, кассиры, товароведы, зав. секциями и др.).

Следует отметить, что не все категории торговых работников играют одинаковую роль в процессе торговли. Если, при анализе численности управленческого персонала ограничиваются определением абсолютных отклонений от плана и предыдущих периодов, то при анализе численности оперативных работников, кроме абсолютного отклонения, рассчитывают и относительное отклонение, т.е. с учетом выполнения плана или темпа роста объема розничного товарооборота, либо численность оперативных работников находится, в прямой зависимости от объема товарооборота. Поэтому по их числу следует определить относительные излишки или недостаток. Методика расчета, следующая: плановую численность работников прилавки корректируют на процент выполнения объема товарооборота и делят на 100, и полученный скорректированный показатель сравнивают с фактической численностью оперативных работников. Отклонение покажет относительный излишек или недостаток оперативных работников (как в промышленности). Относительный недостаток по числу работников прилавки свидетельствует о росте производительности труда торговой организации.

Производительность труда в розничной торговле измеряется суммой товарооборота, приходящегося на одного работника. Для характеристики производительности исчисляются два показателя: среднегодовая выработка на одного работника; среднегодовая выработка на одного продавца. Все другие участки анализа производительности труда анализируются также как в промышленности.

Анализ факторов, связанных с использованием основных средств производится, также как и в промышленности.

Ключевые определения

Розничный товарооборот; оптовый товарооборот; бизнес– план розничного товарооборота; продажа товаров населению в кредит и мелкооптовая торговля; структура розничного товарооборота; товарная группа; факторы, связанные с

товарными запасами; факторы, связанные с численностью и производительностью труда; факторы, связанные с основными фондами; товарный баланс; товарные запасы текущего хранения; товарные запасы сезонного хранения; запасы досрочного завоза; коэффициент оборачиваемости товаров; оборачиваемость товарных запасов в днях; численность всех работников; численность оперативных работников; относительный излишек (недостаток) по числу продавцов; производительность труда в торговле; издержки обращения; уровень издержек обращения; условно-переменные расходы; условно-постоянные расходы; валовой доход; торговая скидка; торговая наценка; средний % торгового наложения; валовая прибыль от продажи товаров; операционная прибыль; прибыль от общехозяйственной деятельности; прибыль до уплаты налога; чистая прибыль; финансовое состояние; состав имущества; источники формирования имущества; наличие собственных оборотных средств и обеспеченность ими; состояние товарных запасов; финансовая устойчивость; показатели ликвидности; показатели деловой активности.

Вопросы для проверки знаний студентов

1. Дайте определение розничного товарооборота.
2. Назовите формы и виды розничного товарооборота.
3. Баланс товарооборота и его элементы.
4. Каков круг вопросов, изучаемых при анализе выполнения бизнес-плана по товарообороту?
5. По каким признакам группируются факторы, влияющие на объем розничного товарооборота?
6. Как анализируются факторы, связанные с товарными запасами?
7. Как определяется коэффициент оборачиваемости товарных запасов?
8. Как определяется оборачиваемость товарных запасов в днях?

9. Как определяется сумма дополнительно привлеченных средств в торговый оборот в результате замедления оборачиваемости товарных запасов?
10. Какие факторы влияют на объем товарооборота?
11. Каковы особенности анализа трудовых факторов торгового предприятия?
13. Как определяется уровень производительности труда в торговле?
14. Что собой представляет издержки обращения?
15. Как определяется уровень издержек обращения?
16. Какие факторы влияют на изменение валовой прибыли от продажи товаров?
17. Каковы особенности анализа показателей рентабельности?
18. Какие показатели изучаются при анализе финансового состояния торговых предприятий?

ГЛАВА 5. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

5.1. Цели, задачи и источники аудита в строительных организациях

5.2. Изучение особенностей деятельности строительных организаций и составление общего плана аудита

5.3. Проверка обеспеченности и правильности проектно-сметной документации

5.4. Аудит завершенных объектов и ввода в действие производственных мощностей и основных фондов

5.5. Аудит расходов строительного производства

5.6. Проверка правильности расчетов с заказчиками

5.7. Проверка раскрытий финансовой отчетности, и подготовка заключительных документов по результатам проверки

5. 1.Цели, задачи и источники аудита в строительных организациях

Строительная индустрия занимает ведущее место в экономике Республики Узбекистан. В ходе строительства осуществляются различные строительные, монтажные и другие работы, выполняемыми в основном подрядными строительными организациями. Строительно-монтажные работы состоят из строительных работ и работ, связанных с монтажом оборудования. В стоимость строительных работ входят затраты на материалы, их транспортировку и хранение, основная зарплата рабочих, затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, транспорта и накладных расходов. Стоимость монтажных работ складывается из затрат связанных со сборкой и установкой оборудования, устройством проводок для монтируемого оборудования и т.д.

Для ведения капитального строительства и контроля над ходом работ создают дирекцию строящегося предприятия, а на действующих предприятиях – отделы (управления) капитального строительства (ОКС, УЕС). Строительство может осуществляться подрядным или хозяйственным способом. При

хозяйственном способе ОКС (УКС) выполняет все или большую часть строительно-монтажных работ своими силами и средствами. При подрядном способе строительно-монтажные работы ведут специальные подрядные строительно-монтажные организации. В этом случае ОКС от лица предприятия выступает в роли заказчика, а строительная организация – подрядчика.

Различают генеральных подрядчиков и субподрядчиков. Это связано с тем, что при строительстве крупных объектов одна строительная организация не может выполнить весь объем работ, поэтому для выполнения определенного вида работ привлекаются специализированные организации – субподрядчики. Генеральные подрядчики заключают договора-подряда с застройщиками (заказчиками) на выполнение всего объема работ по проекту. Порядок заключения договора на строительство определяется в соответствии с законодательством Республики Узбекистан и включает стоимость строительства, форму расчетов между застройщиком (заказчиком) и подрядчиком, другие условия выполнения договора (контракта). Одним из особенностей договора на строительство является установление продолжительности (от даты начала до даты окончания) его исполнения, определяющей необходимость распределения затрат на ряд отчетных периодов.

Генеральный подрядчик поручает выполнение специализированных работ субподрядным организациям, координирует и контролирует работу всех участников строительства.

Основной целью любой строительной организации является своевременная сдача выполненных работ и ввод в действие (эксплуатацию) производственных мощностей и строительных объектов.

Целью аудита финансовой отчетности строительных организаций является проверка полноты и достоверности показателей финансовой отчетности и их соответствие действующему законодательству.

Основными задачами аудита строительных организаций являются:

- проверка постановки учета, правильности разработки и применения учетной политики;

- проверка законности совершаемых операций;
- проверка законности и правильности заключенных договоров;
- проверка обеспеченности и правильности составления проектно-сметной документации;
- проверка сохранности и правильности учета активов предприятия;
- проверка правильности формирования доходов, себестоимости и определения финансовых результатов по строительно-монтажным работам;
- контроль взаиморасчетов с заказчиками;
- контроль качества выполненных работ и их соответствие техническим проектам и сметам.

Основными источниками проведения аудиторской проверки являются:

Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете” от 30 августа 1996г. (С изменениями в соответствии с Законом РУз от 14.05.2014 № ЗРУ-372);

Закон Республики Узбекистан “Об аудиторской деятельности” от 26 мая 2000г. (С изменениями в соответствии с Законом РУз от 30.04.2013 г. № ЗРУ-352);

Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ);

НСБУ №17 “Договоры подряда на капитальное строительство” №579 от 23.12.1998г.;

Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД);

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

Хозяйственная деятельность строительных организаций также регламентируется следующей системой нормативных актов:

Градостроительный Кодекс Республики Узбекистан (Утвержден Законом Республики Узбекистан от 04.04.2002 г. № 353-II, введен в действие в

соответствии с Постановлением ОМ РУз от 04.04.2002 г. № 354-П, с изменениями в соответствии с Законом РУз от 04.01.2011 г. № ЗРУ-278);

Указ Президента Республики Узбекистан “Об основных направлениях дальнейшего углубления реформ в капитальном строительстве” УП-3240 от 06.05.2003г.;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “Об утверждении Положения о порядке консервации неиспользуемых основных средств и объектов незавершенного строительства” от 16.09.2003г. №401;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “Об утверждении положений о лицензировании деятельности в области строительства” от 24.09.2003г. №410;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “О мерах по совершенствованию механизма хозяйственных отношений в капитальном строительстве” №395 от 12.09.2003г.;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “О мерах по дальнейшему совершенствованию отчетности в сфере строительства” №409 от 24.09.2003г.;

Постановление государственного комитета Республики Узбекистан по статистике «Об утверждении положения о порядке представления государственной статистической отчетности в электронной форме с использованием электронной цифровой подписи» (Зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан 7 июля 2013 г. N 2479).

Финансовая отчетность, договора с заказчиками, проектно-сметная документация, первичные документы, учетные регистры и др.

5. 2. Изучение особенностей деятельности строительных организаций и составление общего плана аудита

Ознакомление и изучение деятельности клиента имеет важное значение в аудите. В связи с этим в Республике Узбекистан разработан и принят НСАД № 31 “Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта”. В соответствии

с п.3 данного стандарта “При проведении аудиторской проверки аудиторской организации необходимо иметь или приобрести знания о деятельности хозяйствующего субъекта в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, операций и методов работы, которые, по мнению аудиторской организации, могут существенно влиять на масштабы аудиторских процедур, методы и сроки аудиторской проверки или содержание аудиторского заключения”. На стадии предварительного планирования и организации аудиторской проверки аудитор должен тщательно изучить особенности деятельности и бухгалтерского учета строительных предприятий. Аудитору необходимо собрать, изучить и проанализировать всю законодательно-нормативную отраслевую базу. Выше приведены законодательно-нормативные документы, регулирующие деятельность строительных организаций. Организация бухгалтерского учета в строительстве обусловлена особенностями строительного производства и структурой производственных подразделений. Эти особенности состоят в следующем:

Производственный процесс осуществляют на неподвижных объектах труда (здания, сооружения и т.п.) при подвижном характере работы средств труда (строительные машины, механизмы). Строительство ведут довольно длительный период времени, что вызывает нарастание остатков незавершенного производства (до сдачи объекта заказчику). Неравномерны по трудоемкости механизации отдельные этапы строительных работ (земляные работы, кладка или сборка стен, отделочные работы).

В строительных организациях применяют единый план счетов бухгалтерского учета. Но организация может разработать и рабочий план счетов, с учетом особенностей строительного производства и аудитору следует подробно ознакомиться с ним.

Бухгалтерский учет в строительных организациях в основном ведется по журнально-ордерной форме, и при этом используются единые и типовые формы первичного учета.

В строительных организациях ведется позаказной метод калькуляции себестоимости строительных и монтажных работ.

Особое внимание аудитор должен уделять учетной политике строительной организации. Проверить наличие, правильность разработки и применение методов, предусмотренных в учетной политике. На стадии предварительного планирования аудитор должен изучить структуру предприятия, руководство, ознакомиться с заключениями предыдущих аудиторов, изучить систему внутреннего контроля и бухгалтерского учета, оценить существенность и аудиторский риск, а также составить общий план проверки. В соответствии с НСАД №3 “Планирование аудита”, где приведен шаблон общего плана аудита, где указываются основные этапы, сроки, исполнители. В таблице 5.1. приведен примерный общий план аудита строительной организации.

Таблица 5.1.

ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА

Проверяемая организация Строительная организация

Период аудита _____

Количество человеко-часов _____

Руководитель аудиторской группы _____

Состав аудиторской группы _____

Планируемый аудиторский риск _____

Планируемый уровень существенности _____

№	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1.	Аудиторская проверка учредительных документов строительной организации и правильности расчетов с учредителями			
2.	Проверка обеспеченности и правильности проектно-сметной документации			
	Аудит денежных средств			
3.	Аудит товарно-материальных ценностей			

4.	Аудит основных средств			
5.	Аудит расчетных и кредитных операций			
6.	Проверка расчетов с заказчиками			
7.	Аудит завершенных объектов и ввода в действие производственных мощностей и основных фондов.			
8.	Аудит расходов на строительство			
9.	Аудит расходов периода и расходов по финансовой деятельности			
10.	Проверка признания, достоверности отражения и учета доходов			
11.	Аудит формирования, учета и отражения в финансовой отчетности прибыли			
12.	Проверка налогообложения строительной организации			
13.	Аудит использования прибыли			
14.	Проверка раскрытий к финансовой отчетности.			
15.	Подготовка заключительных документов по результатам проверки			

Руководитель аудиторской организации _____

Руководитель аудиторской группы _____

5.3. Проверка обеспеченности и правильности проектно-сметной документации

Проверка обеспеченности и качества проектно-сметной документации занимает важное место в аудиторской проверке строительной организации. Правильно составленная проектно-сметная документация, тщательно проверенная заказчиком и подрядной организацией и согласованная обеими сторонами, является основным документом для строительства объекта. Она служит основой для определения стоимости контракта и для расчетов заказчика с подрядчиком.

Неправильно составленная смета может привести к завышению сметной стоимости объекта, или, наоборот, к необоснованному ее занижению, а следовательно, к удорожанию фактической себестоимости строительно-монтажных работ и к убыткам у строительной организации.

Зачастую в ходе строительства объекта выявляется ряд нарушений и недостатков в проектно-сметной документации, которые влияют на нормальный ход строительства и финансовые результаты. Поэтому тщательная проверка аудиторами качества проектно-сметной документации весьма целесообразна. Аудиторская организация может привлечь экспертов для проверки данного участка.

В ходе аудита проверяется, все ли строящиеся объекты обеспечены в полной мере соответствующей проектно-сметной документацией, в установленные ли договором подряда сроки она представлена подрядчику. К аудиторскому отчету необходимо приложить перечень объектов, по которым проектно-сметная документация не полностью или отсутствует с указанием последствий этих нарушений.

Необходимо выяснить, как ведется на проверяемом предприятии проверка качества смет на строительство объектов, и какие выявлены в них неучтенные или заниженные суммы стоимости работ. Как показывает практика,

в сметах допускаются неточности, преимущественно занижающие сметную стоимость строительно-монтажных работ. К этому приводит то, что:

- в смете не учитываются суммы на отдельные непредвиденные работы и затраты;

- в смету не вносятся дополнительные поправки вследствие изменения технологического процесса строительства объекта, вызвавшего необходимость повышения стоимости строительно-монтажных работ;

- в смете не учитываются или занижаются отдельные виды затрат, подлежащие компенсации заказчиками сверх стоимости работ;

- при составлении смет допускаются арифметические ошибки и др.

Аудитору следует установить, каковы результаты произведенных проверок смет: выявлены ли суммы занижения их, предъявлены ли требования к заказчикам о необходимой их корректировке. Для этого аудитору следует ознакомиться с имеющимися в строительной организации расчетами и перепиской по этим вопросам.

5.4. Аудит завершенных объектов и ввода в действие производственных мощностей и основных фондов

Одной из главных задач аудита строительных подразделений является проверка выполнения плана ввода в действие производственных мощностей и объектов строительства и планов производства строительно-монтажных работ.

От решения этих задач, в первую очередь от выполнения сроков ввода в действие объектов строительства, зависят результаты деятельности строительных подразделений и трестов, в состав которых они входят.

Цель аудита по этим вопросам – установить, как в проверяемом строительном подразделении организовано строительное производство, обеспечивает ли оно выполнение заказов и договоров с заказчиками на строительство объектов.

В ходе проверки определяются отклонения от плановых показателей и факторы, влияющие на них. Наряду с этим проверка должна способствовать

выявлению неиспользованных резервов по совершенствованию организации и технологии строительного производства.

Источниками для проверки производственной деятельности строительного подразделения служат: отчет №1-строй (годовая) и №1-строй (квартальная), “Отчет об инвестиционной деятельности о вводе в эксплуатацию зданий и сооружений”, проектно-сметная документация, журнал учета выполненных работ по форме № КС-6, журнал-ордер № 10-с по синтетическому счету 2010 “Основное производство”; акты контрольных обмеров выполненных работ и другие формы первичного учета и отчетности.

Главным показателем деятельности строительных организаций является своевременное и полное выполнение плана ввода в действие производственных мощностей и объектов строительства.

Исходя из этого, аудитор при проверке производственной деятельности строительного подразделения должен обратить особое внимание на выполнение этого показателя. Для этого необходимо вначале ознакомиться с планом ввода объектов в действие за проверяемый период и с отчетными данными о его выполнении.

Аудитор тщательно проверяет выполнение плана строительно-монтажных работ по объектам, этапам, комплексам. Если план не выполнен, выясняются причины его невыполнения. Проверяющий также должен определить, действительно ли на момент оформления акта приемки заказчиком объекта были выполнены предусмотренные строительно-монтажные работы.

Приемка в эксплуатацию законченных строительством объектов приемочными комиссиями оформляется актами установленной формы. В них дается оценка качества строительно-монтажных работ и прогрессивность технологических и архитектурно - строительных решений, предусмотренных проектом. Датой ввода объекта в эксплуатацию считается дата подписания акта приемочной комиссией.

В соответствии с правилами и условиями приемки законченных строительством объектов аудитор должен после ознакомления с планом ввода

объектов в действие и отчетными данными о выполнении плана установить достоверность этих показателей. Для этого необходимо выявить, подтверждается ли сдача объектов (отраженная в отчете по ф. № 1-строй) актами приемки объектов приемочных комиссий, обратить внимание на даты приемки комиссиями и определить, совпадают ли фактические сроки сдачи объектов с плановыми и нормативными.

Аудитору следует выявить, какие объекты были сданы в эксплуатацию за проверяемый период с задержкой против установленных сроков сдачи.

Наряду с проверкой указанных объектов необходимо также выяснить, каково положение дел со сдачей других объектов (в первую очередь пусковых), имеются ли среди них незаконченные объекты, срок сдачи которых уже истек.

Все выявленные нарушения должны быть отражены в аудиторском отчете.

5.5. Аудит расходов строительного производства

Выполнение строительно-монтажных работ – процесс производства, являющийся основополагающим в хозяйственной деятельности строительной организации. Под влиянием этого процесса постоянно находятся затраты, от величины которых зависит финансовый результат хозяйственной деятельности организации. При аудиторской проверке затрат на строительство и монтаж аудитор должен руководствоваться Положением о составе затрат. В производственную себестоимость строительно-монтажных работ включаются затраты, непосредственно связанные со строительством и монтажом. В строительных организациях, как и в других отраслях их можно сгруппировать:

- прямые затраты на материалы;
- прямые затраты на труд;
- косвенные затраты (накладные расходы), которые относятся к общей строительной деятельности и могут быть распределены по объектам.

Аудитору необходимо проверить правильно ли группируются затраты в соответствии с их экономическим содержанием. При формировании затрат, по

производственной деятельности, должна быть обеспечена их группировка по установленным для всех хозяйствующих субъектов номенклатуре экономических элементов. В соответствии с Положением о составе затрат производственные затраты должны группироваться по следующим элементам затрат:

- производственные материальные затраты;
- производственные трудовые затраты;
- отчисления на социальное страхование;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- прочие затраты производственного характера.

Аудитор также должен проконтролировать организацию учета по статьям расходов. Подразделение затрат по элементам необходимо для определения всей совокупности затрат, а группировка затрат по статьям необходимо для выполнения управленческих и контрольных функций. Следует отметить, что перечень статей устанавливается строительной организацией самостоятельно. Аудитор должен ознакомиться с установленным перечнем и если имеются какие-либо недостатки или нарушения отразить их в аудиторском отчете. Также аудитор может рекомендовать изменения по статьям. Для строительных организаций затраты можно сгруппировать по следующим статьям: материалы, расходы на оплату труда рабочих, расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов, накладные расходы.

Аудит затрат на материалы в себестоимости строительно-монтажных работ начинается с анализа данных по статье “Материалы”. По статье “Материалы” показывается стоимость материалов, строительных конструкций и деталей, топлива, электроэнергии, пара, воды и других материальных ресурсов, израсходованных непосредственно на выполнение строительно-монтажных работ. Указанные затраты определяются исходя из фактической стоимости приобретения и заготовки материальных ресурсов. К производственным материальным затратам относятся стоимость строительных материалов, полуфабрикатов, строительных конструкций, деталей, топлива,

энергии и т.д. Анализ расхода материалов по журналу-ордеру №10-с показывает, по каким объектам допущен перерасход материалов. Аудитор должен изучить первичные документы: товарно-транспортные накладные, путевые листы, требования, накладные, акты на списание материалов, материальные отчеты и др., аудитор также должен тщательно сопоставить количество израсходованных строительных материалов с нормами на фактический объем работ.

Далее аудитор проверяет кодирование в первичных документах затрат на материалы по строящимся объектам.

Проверяя правильность отнесения затрат на статью “Расходы на оплату труда рабочих”, аудитор должен определить какие расходы отражаются по данной статье. По статье “Расходы на оплату труда рабочих” отражаются все расходы по оплате труда производственных рабочих и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад), занятых непосредственно на строительно-монтажных работах, исчисленные по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда. В состав расходов по данной статье не включается оплата труда рабочих вспомогательных производств, обслуживающих и прочих хозяйств, рабочих, обслуживающих строительные машины и механизмы, рабочих, занятых на других не основных работах, оплата за время отпуска и др. Эти затраты нужно относить на затраты по статье “Производственные накладные расходы”.

Правильность начисления основной заработной платы рабочих аудитор проверяет по данным разработочных таблиц и приложенным к ним нарядам.

В статью “Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов” включаются:

- затраты на оплату труда работников, занятых управлением этими машинами и механизмами;
- затраты материальных ресурсов, включая топливо и энергию на эксплуатационные цели;
- амортизационные отчисления по машинам и механизмам;

- арендная плата за пользование арендованными строительными машинами и механизмами;
- затраты на перебазирование машин и механизмов;
- затраты на техническое обслуживание, проведение всех видов ремонта машин и механизмов;
- затраты на содержание и ремонт рельсовых и безрельсовых путей, затраты на вывоз и ввоз грунта;
- прочие затраты.

В задачу аудита “Накладных расходов” входит проверка своевременности и полноты отражения их по установленной номенклатуре статей, соответствие этих расходов нормам, сметам и лимитам. В данную категорию затрат включаются затраты по организации работ на строительных площадках, расходы на обслуживание работников строительства и другие расходы не нашедшие отражение в предыдущих статьях расходов. В процессе проверки накладных расходов аудитор должен ознакомиться с отраженным в учетной политике методом распределения накладных расходов и проверить правильность применения данного метода.

Учет себестоимости строительно-монтажных работ должен вестись по всем объектам строительства, имеющим отдельный проект или смету. Как известно в строительных организациях применяется позаказная калькуляция себестоимости. На каждый объект открывается отдельная карточка и присваивается шифр, который указывается во всех учетных документах и открывают на него в аналитическом учете отдельный счет. Аудитор должен ознакомиться с отражением в учетной политике методики учета затрат и калькуляции себестоимости и проверить правильность применения её на практике.

Для учета затрат производства, то есть на строительство или монтаж применяют счет 2010 “Основное производство”. Счет 2010 может вестись в разрезе дополнительных счетов, например счет 2011 “Строительно-монтажные работы, выполняемые собственными силами”, счет 2012 “Строительно-

монтажные работы, выполняемые субподрядными организациями”. Услуги вспомогательных производств учитывают на счете 2310 “Вспомогательные производства”. Также применяется счет 2510 “Общепроизводственные расходы”.

Аналитический учет затрат на производство строительно-монтажных работ ведется по каждому объекту строительства (здание, сооружение, вид или комплекс работ). Аудитор должен проверить правильность корреспонденции счетов по дебету счета 2010 “Основное производство”.

Стоимость израсходованных на производство строительно-монтажных работ материалов, конструкций и деталей, других материальных ресурсов списывается с кредита счета 1000 “Счета учета материалов”. Первичными документами на списание израсходованных материальных ценностей являются лимитно-заборные карты, требования, комплектовочные ведомости, акты на списание и материальные отчеты производителей работ и др.

По кредиту счета 6710 “Расчеты с персоналом по оплате труда” отражаются расходы на оплату труда производственных рабочих. При этом аудитор проверяет достоверность данной проводки на основе следующих первичных документов, оформляющих учет выработки и начисления заработной платы - наряды на сдельную работу. Наряд может быть индивидуальным, если работа выполняется одним рабочим, или бригадным, если работа выполняется бригадой.

В соответствии с проверкой заработной платы проверяются суммы с кредита счета 6510 “Платежи по страхованию” по зарплате производственных рабочих. Основанием служат бухгалтерские расчеты на основе установленных процентов.

Также аудитору необходимо проверить кредитовые обороты по счету 0200 “Счета учета износа основных средств”. Если установка или оборудование закуплено для использования непосредственно только для соответствующего объекта, то сумма износа может списываться прямо на счет 2010 “Основное производство”. В других случаях сумма износа должна

распределяться между объектами косвенным путем. Правильность начисления амортизации проверяется по данным аналитического учета основных средств, а также по ведомости ежемесячного расчета амортизации. При этом аудитор должен обратить внимание на используемый метод и нормы начисления амортизации.

Для учета косвенных расходов используются накопительные счета 2310 “Вспомогательное производство” и 2510 “Общепроизводственные расходы”.

На счете 2310 “Вспомогательное производство” учитываются затраты и определяется себестоимость продукции и услуг, потребляемых при выполнении работ по строительству объектов. Это услуги автотранспортного хозяйства, ремонтных мастерских и др. На основе первичных документов и учетных регистров аудитор должен проверить правильность отражения всех затрат на этом счете и списания в конце отчетного периода на счет 2010 “Основное производство” по объектам затрат в соответствии с выбранным методом распределения.

Учет расходов по содержанию и эксплуатации как собственных, так и арендованных строительных машин и механизмов и других накладных расходов ведется на счете 2510 “Общепроизводственные расходы”. Аудитор проверяет наличие всех первичных документов для учета этих расходов, а также правильность корреспонденции счетов и списания учтенных расходов в конце отчетного периода в дебет счета 2010 “Основное производство”, в соответствии с выбранным методом и базой распределения.

5.6. Проверка правильности расчетов с заказчиками

Расчеты между строительной организацией и заказчиками осуществляются на основе договоров подряда. Поэтому аудитору необходимо тщательно проверить наличие всех договоров с заказчиками, правильность их оформления, юридические требования, законность и т.д. Договор подряда на капитальное строительство - это договор, согласно которому подрядчик обязуется на свой риск выполнить строительные работы по заданию заказчика,

а заказчик соглашается принять и оплатить выполненные работы. Договор строительного подряда может заключаться на строительство одного объекта или группы объектов, тесно взаимосвязанных или взаимозависимых по условиям их проектирования и использования. Кроме того, договоры строительного подряда могут включать работы по оказанию услуг, напрямую связанных со строительством объектов (то есть услуги дирекции строящихся объектов и архитекторов и т.п.).

Аудитор должен обратить внимание на цену, определенную в договоре и условия оплаты. Цена может быть фиксированная или договорная.

Договор строительного подряда с фиксированной ценой - это договор, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену (стоимость) строительных работ или на фиксированную ставку единицы выполненных работ с оговоркой о скользящей цене.

Договор строительного подряда по договорной цене - это договор строительного подряда, по которому подрядчику возмещаются фактические затраты, непосредственно связанные с выполнением строительных работ, в суммах, допускаемых заказчиком, включая оговоренное в договоре вознаграждение.

Если составляется один договор подряда сразу на несколько объектов, то строительство каждого объекта следует рассматривать сразу как отдельный договор строительного подряда, если выполняются следующие условия:

- по каждому объекту имеется отдельное предложение по договорной стоимости строительных работ;
- по каждому объекту было достигнуто соглашение, и у подрядчика и у заказчика имеется возможность принятия или отказа от отдельных объектов;
- доходы и расходы могут быть определены по каждому объекту.

Договор строительного подряда может предусматривать строительство дополнительного объекта по выбору заказчика или может быть дополнен строительством дополнительного объекта. Строительство дополнительного объекта следует рассматривать как отдельный договор в том случае, если:

- объект существенно отличается по проектированию, технологии или функциям от того или тех объектов, которые были включены в первоначальный договор;

- договорная стоимость на дополнительный объект согласуется без учета договорной стоимости по первоначальному договору.

Аудитор должен проверить: приложены ли к договору поручительство заказчика и подрядчика, график финансирования, календарные графики производства строительно-монтажных работ с распределением объемов по годам с учетом нормативных сроков строительства по стройке в целом, пусковым комплексам, технологическим этапам, отдельным объектам и сооружениям; заключено ли дополнительное соглашение между заказчиком и подрядчиком в случае пересмотра в установленном порядке проектно-сметной документации и титульных списков стройки; определена ли до составления договора договорная цена.

В договорную цену включаются:

- первоначальная договорная стоимость строительных работ;
- доходы от изменения договора, доходы по претензиям и поощрительные выплаты.

Проверяя систему внутреннего контроля, аудитор должен уточнить делается ли инвентаризация расчетов с заказчиками и субподрядчиками, имеются ли соответствующие документы, акты сверки и т.д., имеются ли факты расхождений в бухгалтерском учете. Проверяя наличие и реальность всех отраженных предприятием задолженностей, аудитор должен проверить наличие всех актов приемки строительных объектов и оплату по ним по выпискам банка. При этом аудитор выявляет дебиторскую и кредиторскую задолженность по каждому заказчику, если имеются случаи задержки платежей, выясняются причины.

Согласно НСБУ № 17 (Договоры подряда на капитальное строительство) подрядчик должен отражать в финансовых отчетах:

- дебиторскую задолженность заказчиков по строительным работам;
- кредиторскую задолженность заказчикам по строительным работам.

5.7. Проверка раскрытий финансовой отчетности и подготовка заключительных документов по результатам проверки

На заключительной стадии проверки до оформления заключительных документов аудитору необходимо проверить правильность и полноту всех необходимых раскрытий к финансовой отчетности строительной организации. В соответствии с НСБУ №17 к строительным подрядным организациям предъявляются следующие требования по раскрытию к финансовой отчетности.

Подрядчик должен раскрыть:

- сумму дохода по каждому договору строительного подряда за отчетный период;
- методы, используемые для определения дохода по договору подряда, признаваемого за отчетный период;
- методы, используемые для определения стадии процента выполнения работ по незавершенным договорам строительного подряда.

Изменения в методах оценки доходов и затрат по договорам строительного подряда также должны раскрываться как изменения в учетных оценках, признаваемых в отчете о финансовых результатах (НСБУ № 3) за отчетный и последующие периоды.

По незавершенным на отчетную дату договорам строительного подряда подрядчик должен раскрывать следующую информацию:

- совокупную сумму фактически понесенных затрат и признанного дохода (за вычетом признанных убытков);
- полученную сумму предоплаты;
- сумму удержаний.

Проверив на основе общего плана все объекты проверки на строительном предприятии, аудиторы формируют аудиторский отчет, который должен оформляться в соответствии с требованиями законодательства и национальных стандартов. В аудиторском отчете должны быть отражены все выявленные недостатки и методы их устранения. На основе аудиторского отчета и соответствующих документально обоснованных действий руководства по устранению недостатков и ошибок аудитором оформляется аудиторское заключение.

Ключевые определения

Особенности деятельности строительной организации, законодательная и нормативная база, планирование аудита, подрядчик, проектно-сметная документация, заказчик, процент завершенности, внутренний контроль, сверка, первичные документы и учетные регистры, отчетность, учетная политика строительной организации, элементы и статьи затрат, признание доходов, позаказная калькуляция, отчет №1-строй, аудиторский отчет и заключение, раскрытия к финансовой отчетности.

Вопросы для проверки знаний студентов

1. Цели и задачи аудита в строительных организациях.
2. Источники аудита строительных организаций.
3. Изучение аудитором особенностей деятельности (бизнеса) строительных организаций.
4. Составление общего плана аудита.
5. Проверка обеспеченности и правильности проектно-сметной документации.
6. Аудит завершенных объектов строительства.
7. Аудит ввода в действие производственных мощностей и основных фондов.
8. Аудит расходов строительного производства.

ГЛАВА 6. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

6.1. Источники аудита в сельском хозяйстве

6.2. Цель и задачи аудита в сельском хозяйстве

6.3. Проверка учета молодого скота

6.4. Наиболее часто встречающиеся, допустимые ошибки

6.1. Источники аудита в сельском хозяйстве

Основными источниками проведения аудиторской проверки являются:

Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете” от 30 августа 1996г. (С изменениями в соответствии с Законом РУз от 14.05.2014 № ЗРУ-372);

Закон Республики Узбекистан “Об аудиторской деятельности” от 26 мая 2000г (С изменениями в соответствии с Законом РУз от 30.04.2013 г. № ЗРУ-352);

Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ);

Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД);

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

Хозяйственная деятельность сельскохозяйственных организаций также регламентируется следующей системой нормативных актов:

Закон Республики Узбекистан “О племенном животноводстве” №600-I от 21.12.1995г.;

Закон Республики Узбекистан “О дехканском хозяйстве” №604-1 от 30.04.1998г.;

Закон Республики Узбекистан “О сельскохозяйственном кооперативе (ширкате)” №604-1 от 30.04.1998г.; (С изменениями: ведомости Олий Мажлиса

Республики Узбекистан, 1998 г., № 5-6, ст. 84; 2003 г., № 9-10, ст. 149; 2004 г., № 1-2, ст. 18; Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2008 г., № 52, ст. 513; 2009 г., № 52, ст. 555; 2013 г., № 1, ст. 1)

Закон Республики Узбекистан “О фермерском хозяйстве” №692-II от 26.08.2004г. (С изменениями: собрание законодательства Республики Узбекистан, 2004 г., № 40-41, ст. 433; 2006 г., № 12-13, ст. 100; 2007 г., № 52, ст. 533; 2008 г., № 52, ст. 513; 2009 г., № 52 ст. 555; 2011 г., № 37, ст. 374; 2012 г., № 37, ст. 421; 2013 г., № 41, ст. 543);

Земельный кодекс Республики Узбекистан (Утвержден Законом РУз от 30.04.1998 г. № 598-I, введен в действие с 01.07.1998 г. Постановлением Олий Мажлиса от 30.04.1998 г. № 599-I, с изменениями в соответствии с Законом Республики Узбекистан от 04.09.2014 г. № ЗРУ-373);

Указ Президента Республики Узбекистан “О важнейших направлениях углубления реформ в сельском хозяйстве” УП-3226 от 24.03 2003г.;

Указ Президента Республики Узбекистан “О концепции развития фермерских хозяйств на 2004-2006 гг.” УП-3342 от 27.10. 2003г.;

Указ Президента Республики Узбекистан “О дополнительных мерах по обеспечению исполнения законов, направленных на реформирование в сельском хозяйстве” УП-3406 от 11.03.2004г.;

Указ Президента Республики Узбекистан “О мерах по дальнейшему совершенствованию организации деятельности и развитию фермерства в Узбекистане ” от 24 октября 2012 г. № УП-4478;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 18 августа 2014 года N 235 «О совершенствовании системы определения нормативной стоимости сельскохозяйственных угодий»;

Методика учета продукции сельского хозяйства, произведенной в деханских и личных подсобных хозяйствах населения(Постановление Госкомстата от 29 марта 2012 г. №5);

Финансовая отчетность, договора, первичные документы, учетные регистры и др.

6.2. Цель и задачи аудита в сельском хозяйстве

Целью аудита финансовой отчетности сельхоз предприятий (дехканских хозяйств, фермерских хозяйств, ширкатов) является проверка полноты и достоверности показателей финансовой отчетности и их соответствие действующему законодательству.

Основными задачами аудита строительных организаций являются:

- проверка постановки учета, правильности разработки и применения учетной политики;
- проверка законности совершаемых операций;
- проверка законности и правильности заключенных договоров;
- проверка сохранности и правильности учета активов предприятия;
- проверка правильности формирования доходов, себестоимости и определения финансовых результатов.

Для эффективного проведения аудита большое значение имеет изучение аудитором характера отрасли и особенностей деятельности клиента. Основным нормативным документом при этом для аудитора является НСАД №31 “Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта”. В первую очередь необходимо рассмотреть особенности отрасли, в которой осуществляет деятельность клиент. В сельском хозяйстве действуют те же общие экономические принципы и законы, что и в других отраслях. Вместе с тем сельское хозяйство имеет ряд отраслевых особенностей, обусловленных технологией производства, размещением трудовых, производственных и земельных ресурсов.

Отличительной особенностью сельского хозяйства является то, что в качестве главного средства производства здесь выступает земля. По сравнению с другими средствами производства земля не изнашивается, а при правильном использовании улучшает свои качественные параметры. Также в сельском хозяйстве в качестве средств производства выступают живые организмы, какими являются животные и растения.

Производство сельскохозяйственной продукции осуществляется на огромных площадях и рассредоточено по различным климатическим зонам. Зачастую конечные результаты порой зависят не от количества и качества применяемых ресурсов, а от конкретных условий, в которых осуществляется производство.

Территориальное размещение сельскохозяйственных предприятий связано с большим объемом перевозок как производственной продукции (зерна, хлопка, картофеля, молока, мяса и др.), так и техники и материальных ресурсов (топлива, горюче-смазочных материалов, минеральных удобрений и др.).

Одной из основных особенностей сельского хозяйства является сезонный характер (в первую очередь в растениеводстве, но и в животноводстве могут иметь место сезонные колебания). В сельском хозяйстве период производства складывается из времени, когда процесс совершается под воздействием труда человека (вспашка почвы, обработка, посев и посадка, уход за растениями, уборка урожая и т.д.) и когда он осуществляется непосредственно под воздействием естественных факторов (произрастание растений, формирование урожая и т.д.). Таким образом, технологический процесс производства и реализации сельскохозяйственной продукции занимает несколько месяцев. На результаты деятельности сельхоз предприятия также оказывает влияние сезонность, так как предприятие получает доход после сбора урожая и его реализации. В связи с этим также встает проблема занятости работников в период между двумя сезонами. В целях рационального использования трудовых, земельных и материальных ресурсов здесь необходимо добиваться оптимального сочетания отраслей растениеводства, животноводства и промышленного производства.

Несомненно, одной из главных особенностей сельского хозяйства является уровень и условия использования техники. В связи с тем, что в сельском хозяйстве, как правило, перемещаются орудия производства (машины, комбайны, сельскохозяйственная техника), а предметы труда (растения) находятся на одном месте, то характер технической вооруженности

сельского хозяйства существенно отличается от промышленных отраслей. Общая потребность в энергетических ресурсах здесь значительно выше, по сравнению с отраслями промышленности.

В сельском хозяйстве часть произведенной продукции не переходит в денежную форму, а остается и направляется на производство в товарной форме, например семенной материал.

Таким образом, деятельность сельскохозяйственных предприятий имеет ряд существенных отличий, которые аудитор должен учитывать при организации и планировании аудиторской проверки. При этом аудитор должен ознакомиться с нормативно-правовыми документами регламентирующими деятельность сельского хозяйства. Основные нормативно-правовые акты приведены выше (п.2.1). Также следует изучить характер и структуру предприятия, провести беседы с руководством и работниками, осмотреть основные участки и т.д. Для успешного проведения аудита аудитор должен на основе полученной информации составить предварительный план проверки. Ниже приведен примерный предварительный общий план аудита сельскохозяйственного предприятия (табл. 6.1.).

Таблица 6.1.

ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА

Проверяемая организация Сельскохозяйственный кооператив (шпиркат)

Период аудита _____

Количество человеко-часов _____

Руководитель аудиторской группы _____

Состав аудиторской группы _____

Планируемый аудиторский риск _____

Планируемый уровень существенности _____

№	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1.	Аудиторская проверка учредительных документов сельхоз. организации и правильности расчетов с учредителями			

2.	Аудит денежных средств			
3.	Аудит товарно-материальных ценностей			
4.	Аудит основных средств			
5.	Аудит условий содержания и сохранности животных Аудит операций по поступлению и выбытию животных			
6.	Аудит хозяйственных операций по закладке многолетних насаждений и формированию основного стада.			
7.	Аудит расчетных и кредитных операций			
8.	Аудит учета затрат на производство и калькулирование продукции растениеводства и животноводства			
9.	Аудит реализации продукции и отражения доходов			
10.	Аудит формирования и использования прибыли			
11.	Оформление результатов проверки (аудиторский отчет и аудиторское заключение)			

Руководитель аудиторской организации _____

Руководитель аудиторской группы _____

При планировании, аудитор использует НСАД №3 “Планирование аудита”.

6.3. Проверка учета молодого скота

Основными задачами аудита наличия и учета животных являются: проверка их сохранности, условий содержания и кормления, соблюдение действующего порядка оприходования, перевода, выбраковки и списания

животных. Необходимо также установить состояние зоотехнического и бухгалтерского учета животных, проверить соблюдение порядка документального оформления их наличия и движения.

Проверка условий содержания и обеспечения сохранности животных осуществляется путем осмотра животноводческих помещений и других мест содержания животных. В процессе такого осмотра выясняют следующие вопросы:

- наличие помещений и количества в них мест;
- обеспеченность отдельных видов животных типовыми и приспособленными помещениями;
- техническое состояние зданий и сооружений;
- использование средств механизации на животноводческих фермах;
- санитарное состояние животноводческих ферм.

При проверке аудитор должен изучить систему внутреннего контроля на предприятии. Так, проверяя размещение животных на территории предприятия, их содержание и закрепление за соответствующими материально-ответственными лицами аудитор должен также установить своевременное проведение инвентаризации, механизации производственных процессов, соблюдение зооветеринарных требований по размещению и содержанию животных.

Сравнивая число ското-мест в коровниках, телятниках, свинарниках, птичниках с фактически находящимся в них количеством голов скота, определяют обеспеченность поголовья животноводческими помещениями. Фактическая кубатура и полезная площадь в расчете на одну голову сопоставляется с нормами, положенными в основу при проектировании животноводческих помещений.

Особое внимание уделяется соблюдению в хозяйстве установленных ветеринарно-зоотехнических требований по размещению и содержанию отдельных половозрастных групп животных, механизации трудоемких процессов. Если установлены факты неиспользования средств механизации

трудоемких процессов на животноводческих фермах, об этом составляется акт, где находят отражение выявленные недостатки, указываются их причины и виновные в этом лица. В ходе данной проверки, проводимой совместно с ветеринарно-зоотехническими работниками, выявляется наличие больных животных.

Всестороннему контролю следует подвергать сохранность животных и кормов на фермах. Для этого, наряду с изучением текущих учетных документов и записей (книга учета движения скота и птицы на ферме, ведомостей расхода кормов, отчетов о движении животных и птиц, отчетов о движении материальных ценностей) применяют контрольные инвентаризации наличия животных, остатков кормов, приготовления кормосмесей и соблюдения установленных рационов кормления соответствующих групп животных на данный период.

В каждой организации следует заблаговременно разрабатывать мероприятия по обеспечению сохранности животных. Для этого необходимо проверить наличие постоянно действующих инвентаризационных комиссий в местах размещения животных, обеспеченность бланками инвентаризационных ведомостей, книг учета движения скота и других форм документов бухгалтерского и зоотехнического учета.

Инвентаризация является важным условием обеспечения сохранности поголовья животных. Аудитор должен определить насколько часто и правильно проводится инвентаризация при осуществлении внутреннего контроля на предприятии.

Инвентаризация продуктивного и рабочего скота должны проводиться ежеквартально, пчелосемей – весной (не позднее 1 июня) и осенью (на 1 октября). Инвентаризация птицы в специализированных сельскохозяйственных предприятиях с промышленными методами производства проводится один раз в год по состоянию на 1 января следующего за отчетным годом.

Важно проверить соблюдение периодичности проведения инвентаризации, полноту охвата ими наличного поголовья скота и

правильности отражения в учете результатов инвентаризации. Чтобы проверить полноту охвата инвентаризацией наличного поголовья скота, необходимо сопоставить показатели инвентаризационных описей с данными учетных регистров, отчетами движения скота и птицы на ферме. Следует также проверить правильность регулирования отклонений в численности поголовья (излишки, недостачи), установленных в процессе инвентаризации.

Для проверки обеспечения сохранности животных следует в обязательном порядке провести контрольную инвентаризацию животных.

До начала инвентаризации заведующий фермой или другое материально-ответственное лицо должны сделать на основании имеющихся документов записи в книге учета движения животных и птицы и вывести остаток поголовья на день инвентаризации. Они же дают инвентаризационной комиссии расписку о том, что все документы, относящиеся к поступлению и выбытию животных, сданы в бухгалтерию и, что никаких не оприходованных или выбывших, но не оформленных документами животных, не имеются. Затем производится пересчет животных, который ведется членами инвентаризационной комиссии. Результаты контрольной инвентаризации животных оформляются актом. В случае выявления недостачи или излишка животных материально-ответственное лицо должно дать письменное объяснение о причинах выявленных отклонений, которое вместе с актом служит основанием для регулирования инвентаризационных разниц.

Важной задачей аудита является установление достоверности и законности хозяйственных операций по поступлению и выбытию животных.

В ходе аудита наличия и движения животных следует тщательно изучить своевременность и полноту оприходования всех животных, поступивших в хозяйство за проверяемый период. Основными каналами такого поступления являются получение приплода, покупка животных, вклад учредителей в уставный капитал, получение безвозмездно. Своеобразной формой прироста животных является прирост их живой массы за период выращивания и откорма в хозяйстве.

Для выявления законности, правильности оценки и полноты оприходования приобретенных животных на стороне необходимо широко использовать приемы документального контроля. Проверке подвергаются акты и договоры контрактации скота у населения, счета-фактуры и приемные акты на покупку животных у организаций, акты приемки-передачи животных, безвозмездно поступивших в хозяйство, а также необходимо провести встречную сверку указанных документов с записями в книге учета движения скота, отчетах о движении скота и птицы на ферме.

Сельскохозяйственные предприятия закупают молодняк животных у населения в порядке контрактации. Аудитор должен особо тщательно проверить эти операции. При проверке необходимо установить: законность и своевременность заключения договоров с населением; на все ли закупленное поголовье составлены акты; правильно ли определена стоимость закупаемого скота; все ли животные оприходованы на счетах 1110 “Животные на выращивании” и 1120 “Животные на откорме”. К наиболее часто встречающимся случаям нарушений относятся: составление документов на закупку, когда на самом деле животные у физических лиц не приобретались; завышение живой массы и упитанности приобретенных животных; установление завышенных цен, по которым произведены расчеты со сдатчиками и др.

Выявить подобные факты можно комплексным применением ряда приемов документального и фактического контроля. Так, своевременность и полноту оприходования животных, купленных у населения, выявляют путем изучения актов на их закупку и сверки последних с ведомостями расхода кормов, ведомостями взвешивания животных, отчетами о движении скота и птицы на ферме, записями в книге учета движения скота и других регистрах бухгалтерского и зоотехнического учета.

Наряду с проверкой реальности количества купленных животных следует установить также правильность указания их живой массы. Для этого необходимо изучить ведомости взвешивания животных. При необходимости

применяют приемы контрольной инвентаризации (по инвентарным номерам этих животных) и опрос сдатчиков и приемщиков этого скота. Полезным доказательством для аудитора является и письменное подтверждение сдатчиком фактически полученной суммы.

Аналогично устанавливают полноту оприходования животных, приобретенных у других предприятий и организаций. Для этого наряду с проверкой договоров, со встречной сверкой приемных актов, счетов-фактур и вышеназванных документов по движению скота и птицы практикуют также запрос соответствующих предприятий-поставщиков.

При поступлении животных, полученных хозяйством безвозмездно, следует проверить наличие актов приемки-передачи, которые сверяют с взаимосвязанными документами и записями в изложенном выше порядке.

Аудитор также должен проверить своевременность, правильность оценки и полноты оприходования приплода животных. При этом в качестве основных приемов проверки можно применять устный опрос персонала, проверка документов, их встречную сверку, осмотр соответствующих помещений, письменные запросы материально-ответственных лиц и специалистов организации (зоотехников, ветврачей, заведующими фермами, бригадиров и др.).

Аудитор также должен изучить материалы ранее проведенных инвентаризаций, что позволит ему оценить не только систему внутреннего контроля, но и установить частоту случаев выявления, не оприходованного молодняка животных, их виновников и принятия мер к недопущению подобных случаев в дальнейшем. Однако, наиболее эффективным приемом проверки полноты и своевременности оприходования приплода животных является проведение внезапной инвентаризации поголовья. Это позволяет выявить неучтенные поголовья или его недостачу, замену одних животных другими.

Другой прием – сопоставление актов на оприходование приплода животных с регистрами зоотехнического учета (например, с журналом регистрации приплода и выращивания молодняка крупного рогатого скота,

книгой учета осеменений и отелов крупного рогатого скота и др.). Такое сопоставление документов позволяет выявить имеющиеся расхождения как в датах оприходования приплода, так и всей массы при рождении. Возможно контрольное взвешивание телят. Указанный прием позволит выявить факты занижения живой массы приплода. По установленным фактам неучтенного приплода рекомендуется составить отдельную ведомость, итоговые данные которой отражаются в аудиторском отчете.

Для проверки полноты оприходования приплода, передаваемого арендатором хозяйству, необходимо произвести сопоставление данных чека-накладной с показателями книги учета движения животных и птицы на ферме, отчета о движении скота и птицы на ферме у арендодателя с лицевым сетом арендатора, а также записями по счету 1110 “Животные на выращивании” и 1120 “Животные на откорме”.

При проверке правильности оприходования прироста живой массы животных используют несколько приемов. Сущность первого состоит в том, что сверяют показатели ведомостей взвешивания животных, расчетов определения привеса животных, отчетов о движении скота и птицы на ферме, расчетов по начислению оплаты труда работникам животноводства, журналов-ордеров, отчетов о состоянии животноводства. Выявление расхождений в определении прироста живой массы, полученные по каждой половозрастной группе животных, свидетельствуют об имеющихся злоупотреблениях.

Для проверки полноты оприходования прироста животных производят контрольное взвешивание, результаты которого сопоставляют с данными последней ведомости взвешивания животных. Если при контрольном взвешивании будут установлены значительные расхождения, принимается решение о проведении сплошного повторного взвешивания всего поголовья скота.

Если при аудите операций по поступлению животных основное внимание уделяют выявлению полноты и своевременности их оприходования, то выбытие животных проверяют главным образом с точки зрения определения

реальности и правильности списания их с баланса хозяйства. Цель проверки выбытия животных – выявить достоверность, законность и целесообразность хозяйственных операций, отраженных в соответствующих первичных документах и учетных регистрах.

Методически наиболее целесообразно проверить эти операции по отдельным направлениям выбытия животных. Основными направлениями выбытия животных является: продажа; плановый или вынужденный забой; падеж (гибель), безвозмездная передача.

При проверке реализации животных необходимо проверить законность, целесообразность, наличие и правильность оформления договоров, реальность самих операций и данных, отраженных в учетных документах и записях. Аудитор должен установить характер отдельных операций по реализации, количество, живую массу, упитанность, породность, класс, балансовую стоимость животных по видам, инвентарные номера, возраст. Следует установить правильность оформления товарно-транспортных накладных, соответствие их данных данным приемных квитанций заготовительной организации и записям в учетных регистрах, причины расхождений. Особое внимание должно быть обращено на соответствие показателей живой массы и упитанности животных в указанных документах, так как за расхождениями между ними могут скрываться факты замены тяжеловесных и упитанных животных легковесными и тощими и др.

При продаже животных населению за наличный расчет необходимо проверить правильность расчетов и своевременность поступления денег. Для этого сверяют данные требований-накладных на отпуск скота с данными книги учета движения животных и птицы на ферме, отчета о движении скота и птицы на ферме, приходных кассовых ордеров.

Всесторонней проверке следует подвергать выбытие животных и по другим направлениям. Так, при забое животных выявляют обоснованность этих операций. Особое внимание следует обращать на хозяйственную целесообразность забоя тех или иных животных и полноту оприходования

полученного мяса и субпродуктов. В качестве основных источников контроля используют акты выбытия животных и птицы, регистры бухгалтерского и зоотехнического учета и справочные данные о среднем выходе мяса в убойной массе по соответствующим видам и группам животных. Для определения полноты оприходования продуктов забоя животных целесообразно на основании упомянутых документов составить специальные ведомости, в которых по каждому забитому животному указывают живую массу, упитанность, выход мяса и других продуктов.

При безвозмездной передачи животных выявляют наличие решения собрания учредителей хозяйства и соблюдение указанного в нем количества животных, подлежащих передаче. При этом необходимо тщательно проверить акты приема-передачи, поступившие от получателей рекламации, и установить, не скрываются ли за расхождениями в количестве, живой массе, упитанности, масти и породности животных факты их замены и злоупотреблений со стороны отдельных должностных лиц.

Всесторонней проверке должны быть подвергнуты акты на оформление падежа и вынужденного убоя животных. Рекомендуется составлять специальные ведомости падежа животных, в которых указывают их вид и группу, дату падежа, инвентарные номера, количество голов, живую массу, упитанность, причины падежа (диагноз), материально-ответственных лиц и стоимость павших животных. При этом необходимо также установить реальность указанных операций. Для этого тщательно изучают акты на выбытие животных и птицы с точки зрения их подлинности, правильности составления, реальности причин выбытия животных и подписей соответствующих должностных лиц хозяйства. Встречной сверкой данных актов на выбытие животных и птицы с данными книги учета движения животных и птицы устанавливают своевременность отражения падежа в учете. Соответствие количества павших животных количеству животных, учтенных по их соответствующим группам и материально-ответственным лицам.

Следует также проверить правильность отражения падежа животных в бухгалтерском учете. Стоимость павших животных, кроме павших в связи с эпизоотией или стихийными бедствиями, списываются с кредита счетов 1100 “Счета учета животных на выращивании и откорме” в дебет счета 5910 “Недостачи и потери от порчи ценностей”. Если произошел падеж продуктивного скота основного стада, то составляются следующие бухгалтерские записи: с кредита счета 0170 “Рабочий и продуктивный скот” в дебет счета 9210 “Выбытие основных средств” и одновременно с кредита счета 9210 в дебет счета 5910 “Недостачи и потери от порчи ценностей”. Полученные от павших животных шкуры, рога, копыта, пух, перо, технические жиры и т.п. оцениваются по ценам возможного использования или реализации и приходуются с кредита счета 2010 “Основное производство” (субсчет “Животноводство”) в дебет счета 2810 “Готовая продукция на складе”.

Очень тщательно проверяется каждый случай недостач животных вследствие их хищения или пропажи. В первую очередь устанавливают подлинность актов на выявление недостачи и их реальность. Для этого проверяют дату составления указанных документов, состав комиссии, реальность подписей, соответствие данных первичных документов данным отчетов о движении скота и птицы. При необходимости аудитор должен провести опрос соответствующих лиц с письменным подтверждением.

Далее необходимо проверить правильность ведения синтетического и аналитического учета животных на выращивании и откорме, правильность записей на счетах 1110 “Животные на выращивании” и 1120 “Животные на откорме” по соответствующим дополнительным счетам, правильность корреспонденции счетов по операциям по движению скота и птицы. Источниками информации для такой проверки являются: сводный отчет о движении скота и птицы, ведомость аналитического учета животных, журналы-ордера и другие учетные регистры, применяемые на предприятии.

Необходимо также установить соответствие данных аналитического учета с данными синтетического учета, в Главной книге и финансовом отчете.

6.4. Наиболее часто встречающиеся допустимые ошибки

В процессе производства готовой продукции формируются большие производственные запасы в виде семян, кормов, сырья для переработки. В связи с этим, в организации контроля, за поступлением в хозяйство товарно-материальных ценностей первоочередное внимание должно быть уделено полноте и своевременности оприходования продукции собственного производства. Большое внимание уделяется правильной постановке текущего учета и внутреннего контроля, когда возможно своевременно вскрыть и предупредить незаконное использование, порчу или хищение сельскохозяйственной или другой продукции. Наряду с приемами документального контроля (проверка документов по оприходованию и движению продуктов, и их взаимная сверка) в данном случае могут быть широко использованы приемы фактического контроля (инвентаризация, лабораторные анализы), что значительно повышает действенность текущего контроля сохранности урожая.

Для проверки полноты и своевременности оприходования урожая применяют встречную сверку реестров отправки сельскохозяйственной продукции, требований, накладных с документами по начислению заработной платы за его уборку (учетными листами трактористов-машинистов, путевыми листами грузового автомобиля).

Одновременно аудитору также необходимо проверить правильность оформления первичных документов (наличие необходимых подписей, печатей и других реквизитов). Документы по оприходованию продукции необходимо сравнить с документами, где начисляется зарплата за их производство, количество продукции (табл. 6.2.).

Таблица 6.2.

**Контроль соответствия показателей о количестве
продукции в документах**

Дата	Вид продукции	Количество оприходованной продукции, кг	Количество, за которое начислена зарботная плата, кг	Отклонение (+ , -)
------	---------------	---	--	------------------------

02.14.	Пшеница	960	985	- 15
12.14.	Овес	655	655	-
и т.д.				

Одним из эффективных процедур контроля служит опрос соответствующих работников сельскохозяйственной организации, связанных с уборкой и оприходованием продукции. Также аудитору следует провести инвентаризацию и оформить результаты актами.

При проверке полноты оприходования зерна необходимо проверить правильность ведения журнала весовщика, при этом обратить внимание на то, взвешивается ли машина с грузом и без груза.

По зерновой продукции на основании актов на сортировку и сушку продукции растениеводства необходимо проверить правильность списания зерна на усушку. Для этого необходимо составить вспомогательную ведомость следующей формы (табл. 6.3.)

Таблица 6.3.

**Ведомость проверки правильности списания
зерна на усушку**

Продукция	№ и дата документа	До доработки		После доработки		% усушки	Фактически списано на усушку	Необходимое списание по результатам проверки	Отклонение (+, -)
		Масса, ц	Влажность, %	Масса, ц	Влажность, %				

Норматив усушки определяется по формуле:

$$V = M * 100 - B2 / B1 - B2,$$

где **V** – масса зерна, необходимая для списания на усушку;

M – масса зерна, поступившая в сушку;

B1 – влажность до сушки;

B2 – влажность после сушки.

Одним из основных приемов фактического контроля, используемым для определения фактического контроля, используемым для определения фактических остатков сельскохозяйственной продукции, является инвентаризация. Инвентаризация проводится путем взвешивания, обмера, подсчета и т.д.

Особое внимание аудитор должен уделять проверке продукции животноводства. При этом аудитор может использовать различные процедуры, но наиболее широко применяются документальный и фактический контроль.

Так, при проверке выхода молока выявляют количество доившихся коров, своевременность и полноту его оприходования, реальность расхода на внутренние нужды и т.д. В этих случаях производится встречная проверка данных ведомостей расхода кормов, карточек учета надоя молока с данными, отраженными в регистрах зоотехнического и бухгалтерского учета.

Аудитор также должен проверить своевременность и полноту оприходования приплода. Для этого проверяют записи в первичных документах (актах на оприходование приплода животных), регистрах зоотехнического и бухгалтерского учета. Путем встречной проверки указанных данных выявляются своевременность оприходования приплода, реальность живорожденного приплода, наличие неучтённого поголовья.

При обнаружении недостатков в учете аудитор отражает их в аудиторском отчете и доводит до сведения руководства сельскохозяйственной организации.

Особое внимание аудитор должен обратить на правильность налогообложения на предприятии. В первую очередь аудитору необходимо проверить обоснованность выбранного варианта налогообложения. Дехканские хозяйства уплачивают земельный налог, налог за пользование водными ресурсами и налог на имущество. Сельскохозяйственные кооперативы (ширкаты) и фермерские хозяйства уплачивают налоги в бюджет в соответствии с законодательством. Сельскохозяйственные предприятия могут уплачивать единый земельный налог, а малые предприятия и микрофирмы

могут применять упрощенную систему налогообложения и уплачивать единый налог. Для предприятий сельского хозяйства действие упрощенной системы распространяется в случае соответствия критериям среднегодовой численности до 20 человек. При этом объектом налогообложения для предприятий сельского хозяйства является валовая выручка. Ставка единого налога утвержденная Постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан №ПП-2099 от 25.12.2013г. “О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2014 г.” (приложение № 9-1 к ПКМ) и для предприятий сельского хозяйства определена в размере 6% от объема реализации продукции. При этом аудитор должен проверить правильность определения валовой выручки и применения ставки.

Аудитор должен учесть, что в случае если предприятие, плательщик единого налога, сдает в аренду основные средства и нематериальные активы, то они со стоимости этих активов, сданных в аренду (за исключением финансового лизинга). Уплачивают налог на имущество в общеустановленном порядке.

Расчеты по единому налогу представляются органам государственной налоговой службы в сроки, установленные для сдачи квартальных и годовых бухгалтерских отчетов. Единый налог уплачивается в бюджет ежеквартально нарастающим итогом не позднее срока представления расчета. При уплате единого налога не существует льгот за исключением одной: предприятия в общей численности, которых работают не менее пятидесяти процентов инвалидов, освобождаются от уплаты единого налога.

В случае если сельскохозяйственное предприятие уплачивает единый земельный налог, аудитор должен проверить правильность расчета и своевременность уплаты налога в бюджет. При этом, он должен знать, что единый земельный налог уплачивается взамен уплаты налога на доходы (прибыль), налога на добавленную стоимость (за исключением импорта товаров (работ, услуг), экологического налога, налога за пользование водными ресурсами, налога за пользование недрами, налога на имущество, земельного

налога, налога на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры, иных местных налогов и сборов.

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, являющихся плательщиками единого земельного налога, сохраняется действующий порядок уплаты таможенных пошлин, государственных пошлин, лицензионных сборов, отчислений в государственные целевые фонды.

Плательщиками единого земельного налога являются: сельскохозяйственные кооперативы (ширкаты), фермерские хозяйства, агрофирмы, а также другие производители сельскохозяйственной продукции, независимо от того, занимаются ли эти юридические лица наряду с производством сельскохозяйственной продукции иной хозяйственной деятельностью. Аудитор должен знать, что не являются плательщиками земельного налога: лесные, рыболовные, охотничьи хозяйства; опытные, экспериментальные и учебно-опытные хозяйства научно-исследовательских организаций и научных учреждений; подсобные сельские хозяйства, не являющиеся самостоятельными юридическими лицами; дехканские хозяйства.

Если сельскохозяйственные товаропроизводители - плательщики единого земельного налога наряду с производством и переработкой сельскохозяйственной продукции занимаются другими видами деятельности, они обязаны вести отдельный учет и по другим видам деятельности уплачивать налоги, предусмотренные действующим законодательством для данной категории плательщиков.

Объектом налогообложения единым земельным налогом является площадь земельного участка, предоставленного во владение, в пользование или в аренду для ведения сельского хозяйства.

Площади сельскохозяйственных угодий, подлежащих налогообложению, местоположение земельных участков, бонитет почв и другие характеристики земельных угодий принимаются по данным земельного кадастра.

Аудитор также должен проверить правильность применения действующих льгот. Единый земельный налог исчисляется плательщиками самостоятельно исходя из площади угодий, базовых ставок и поправочных коэффициентов.

За базовые ставки единого земельного налога на сельскохозяйственные угодья приняты:

по орошаемым землям - земли 1 класса (балл бонитета до 10);

по богарным землям - земли равнинной зоны;

по сенокосам и пастбищам - земли пояса "Чуль".

В зависимости от местоположения и качества земель (балл-бонитета) базовые ставки корректируются на соответствующие поправочные коэффициенты.

Сумма единого земельного налога по каждому виду угодий определяется по следующей формуле:

$$H = S_{\text{зу}} * C_{\text{б}} \times K_{\text{п}},$$

где **H** - сумма единого земельного налога в сумах;

S_{зу} - площадь земельного участка в гектарах;

C_б - базовая ставка налога в сумах за 1 гектар;

K_п - поправочный коэффициент.

На каждый вид угодий (орошаемые земли, богарные земли, сенокосы, пастбища и другие) применяются соответствующие базовые ставки и поправочные коэффициенты, которые доводятся до плательщиков Министерством финансов и Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан в установленном порядке.

В Самаркандской и Ташкентской областях, проводится эксперимент по расчету и уплате земельного налога, исходя из нормативной стоимости сельскохозяйственных угодий по ставкам 2,0 %.

Сельскохозяйственные товаропроизводители исчисляют сумму единого земельного налога по ставкам, утвержденным Постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан №ПП-2099 от 25.12.2013г. (Приложение № 9-1 к ПКМ) и представляют расчет в государственные налоговые органы до 1

февраля текущего года. Фермерские хозяйства из общей суммы исчисленного единого земельного налога 97,5% уплачивают на специальный транзитный счет, а 2,5% в Фонд поддержки дехканских и фермерских хозяйств.

Аудитор также проверяет правильность отражения корреспонденции счетов по начислению и уплаты налогов.

При начислении единого налога делается следующая бухгалтерская запись:

Д-т 9810 “Расходы по налогу на доходы (прибыль)”

К-т 6410 “Задолженность по платежам в бюджет”

При начислении единого земельного налога:

Д-т 9430 “Прочие операционные расходы”

К-т 6410 “Задолженность по платежам в бюджет”.

Перечисленные в бюджет суммы налога отражаются:

Д-т 6410 “Задолженность по платежам в бюджет”

К-т 5110 “Расчетный счет”.

Ключевые определения

Особенности аудита сельского хозяйства, источники проверки, оценка внутреннего контроля, план проверки, учет в растениеводстве, учет в животноводстве, проверка учета животных на выращивании и откорме, аудит расходов растениеводства и животноводства, единый налог, единый земельный налог, аудиторский отчет и заключение.

Вопросы для проверки знаний студентов

1. Цели и задачи аудита в сельском хозяйстве.
2. Источники аудита сельскохозяйственных предприятий.
3. Законодательное и нормативное регулирование деятельности предприятий сельского хозяйства

4.Изучение аудитором особенностей деятельности сельскохозяйственных организаций

5. Планирование аудиторской проверки.

6. Проверка условий содержания и обеспечения сохранности животных.

7. Аудит операций по поступлению и выбытию животных.

8. Аудит хозяйственных операций по закладке многолетних насаждений.

9. Аудит хозяйственных операций по формированию основного стада.

10. Аудит учета затрат на производство и калькулирование продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях.

11. Проверка полноты и своевременности оприходования готовой продукции.

12. Проверка правильности расчета и уплаты налогов.

ГЛАВА 7. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА В ТРАНСПОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

7.1. Источники аудита в транспортных организациях

7.2. Задачи аудита в транспортных организациях

7.3. Цель аудита в транспортных организациях

7.4. Проверка состава (структуры) основных средств

7.1. Источники аудита в транспортных организациях

Основными источниками проведения аудиторской проверки являются:

Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете” от 30 августа 1996г. (С изменениями в соответствии с Законом РУз от 14.05.2014 № ЗРУ-372);

Закон Республики Узбекистан “Об аудиторской деятельности” от 26 мая 2000г. (С изменениями в соответствии с Законом РУз от 30.04.2013 г. № ЗРУ-352);

Закон Республики Узбекистан “Об автомобильном транспорте” от 29 августа 1998г.;

Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан;

Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан;

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов.

Хозяйственная деятельность автотранспортных предприятий также регламентируется следующей системой нормативных актов:

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 09.09.2000г. №348 “О совершенствовании регулирования транспортно-экспедиторской деятельности в Республике Узбекистан”;

Положение о транспортно-экспедиторских предприятиях и порядок оказания транспортно-экспедиторских услуг. Приложение к постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан от 9 сентября 2000г. №348;

Инструкция по изготовлению, учету, заполнению и обработке путевых листов, товарно-транспортных накладных для грузовых автомобилей перевозчиков (утвержденная приказом начальника Уз ААРТ от 03.06.2004г. №83, зарегистрированным Минюстом от 02.07.2004г. №1382);

Разъяснение “О порядке составления отчета формы 5-АХ” 14.08.97г. №367/215;

Финансовая отчетность;

Договора, первичная документация и учетные регистры.

7.2. Задачи аудита в транспортных организациях

Транспорт является одним из ключевых отраслей любого государства. Практически во всех высокоразвитых странах существует центральный орган, в функции которого входит регулирование транспортной деятельности.

Объем транспортных услуг во многом зависит от состояния экономики страны. Однако, сам транспорт часто стимулирует повышение уровня активности экономики. Он освобождает возможности, таящиеся в слаборазвитых регионах страны или мира. Он позволяет расширить масштабы производства, связать производства и потребителей.

Особое место среди различных видов транспорта занимает автомобильный транспорт. Он более мобилен по своей природе и менее зависит от внешних факторов.

Для большинства стран, в том числе и Узбекистана, автомобильный транспорт занимает ведущее место по объемам перевозок грузов и пассажиров.

Не останавливаясь подробно на особенностях автомобильного транспорта и специфике транспортной продукции, рассмотрим качественные изменения, которые происходят на автомобильном транспорте в настоящее время в условиях либерализации экономики в Узбекистане.

К числу основных изменений на автомобильном транспорте, которые происходили или происходят с момента интенсивной экономической реформы в Узбекистане, т.е. с 1991г., можно отнести следующие:

1. Падение объемов перевозок.

2. Сокращение размеров автотранспортных перевозок и изменение структуры парка подвижного состава.

Снижение объёмов перевозок привело к сокращению размеров автотранспортных предприятий и изменению структуры парка подвижного состава.

3. Увеличение количества транспортных фирм и владельцев автотранспортных средств.

Несмотря на сокращение объемов перевозок, и размеров парков автотранспортных предприятий, происходит увеличение количества фирм и отдельных частных лиц, занимающихся транспортной деятельностью.

Рост количества субъектов, осуществляющих деятельность на автомобильном транспорте, в значительной степени обусловлен увеличением числа торговых точек и мелкого бизнеса.

4. Приватизация автотранспортных предприятий.

5. Диверсификация производства.

Для того, чтобы уменьшить степень риска и стабилизировать финансовое положение фирмы в течении длительного периода времени, предприятия стали расширять область деятельности за счет других сфер бизнеса.

Основным фактором, определяющим интенсивность и характер развития автомобильного транспорта, в дальнейшем является состоянием экономики Узбекистана.

Подъем экономики, развитие торговли и бизнеса практически всегда стимулируют рост объема перевозок.

Исследования западных специалистов показывают, что между темпами развития экономики стран и транспорта существует неразрывная связь.

Статистические данные за последние десятилетия в Европе хорошо иллюстрируют эту зависимость.

Как известно, крупные автотранспортные предприятия нашей республики являются акционерными обществами и имеют в уставном фонде долю, принадлежащую государству. Эти предприятия, в соответствии с Законом Республики Узбекистан “Об аудиторской деятельности” подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке.

Кроме обязательной аудиторской проверки, организации могут прибегать к услугам аудиторских фирм по собственной инициативе. При этом преследуется цель провести своеобразную экспертизу бизнеса и постановки бухгалтерского учета, с целью оптимизировать налоговые выплаты и своевременно устранить недостатки в учете.

7.3. Цель аудита в транспортных организациях

Целью аудита финансовой отчетности автотранспортных предприятий является проверка полноты и достоверности показателей финансовой отчетности и их соответствие действующему законодательству.

Основные задачи аудита автотранспортных предприятий следующие:

- изучение деятельности автотранспортной организации, составление общего плана и программы;
- проверка законности и правильности заключенных договоров;
- проверка законности совершаемых операций;
- проверка основных средств и подвижного состава автомобильного транспорта;
- проверка правильности расходования и учета топлива и горюче-смазочных материалов;
- проверка правильности учета затрат и калькулирования себестоимости перевозок;

- проверка доходов от перевозок грузов и пассажиров на транспорте и расчетов по ним.

7.4. Проверка состава (структуры) основных средств

Важным условием повышения эффективности деятельности любого предприятия является обеспечение сохранности и рационального использования основных средств. Поэтому в программы аудиторских проверок включают задания по контролю операций с основными средствами.

В программе аудита операций с основными средствами должны быть сформулированы следующие задачи:

- изучение условий хранения и эксплуатации основных средств, их состава и структуры;
- подтверждение правильности оформления и отражения в учете операций с основными средствами;
- подтверждение размеров начисленной амортизации по основным средствам и достоверности отражения ее в учете;
- установление объемов выполненных ремонтов основных средств и правильности отражения расходов по их проведению в учете в зависимости от выбранного метода;
- подтверждение итогов проведенной в отчетном году переоценки основных средств;
- оценка качества проведенной перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств.

Источниками информации для проверки операций с основными средствами являются: договоры купли-продажи основных средств, акты (накладные) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1), акты приемки-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3), акты ввода в эксплуатацию, накладные, счета-фактуры, инвентарные карточки учета основных средств (ф. № ОС-6), описи инвентарных карточек (ф. № ОС-7), инвентарные книги, инвентарные списки

основных средств (ф. № ОС- 9), карточки учета движения основных средств (ф. № ОС-8), акты на списание основных средств (ф. № ОС-4), разработочные таблицы (ф. № 6 по расчету сумм амортизационных отчислений), дефектные ведомости, наряд-заказы на ремонт основных средств, договоры на передачу (получение) в аренду объектов основных средств, учетные регистры по счетам (ведомости, машинограммы и т.п.) по счетам 0100, 0200, 0300, 0820, 2000, 2300, 9210, 8300, и др., Главная книга и др.

На большинстве предприятий операции с основными средствами относятся к числу сравнительно редких в отличие от операций реализации продукции, с денежными средствами и др. Однако, как уже было отмечено выше проверка этого участка бухгалтерского учета очень важна и независимо от количества операций с основными средствами на автотранспортных предприятиях аудиторские процедуры должны быть направлены на изучение систем их учета и контроля. Для получения информации о состоянии этих систем можно использовать тестирование (табл. 7.1.).

Таблица 7.1.

**Тесты по проверке учета основных средств
на автотранспортных предприятиях**

№	Тесты для проверки	Документы для проверки	Содержание ответа		Комментарии
			Да	Нет	
1	Имеются ли на автотранспортном предприятии основные средства: а) собственные арендованные;	Бухгалтерский баланс (ф. № 1)			
	б) производственные непроизводственные; в) действующие недействующие;	Титульный список Инвентарные карточки (ф. № ОС-6) Описи инвентарных карточек (ф. № ОС-7)			
2	Имеющиеся на предприятии основные средства находятся: а) в эксплуатации б) в реконструкции в) в резерве	Титульный список Проектно-сметная документация; Инвентарные карточки (ф. № ОС-6); Данные счетов 01, 08			

3	Какую часть основных средств автотранспортного предприятия составляет подвижной состав	Титульный список Инвентарные карточки (ф. № ОС-6) Описи инвентарных карточек (ф. № ОС-7)			
4	Определен ли круг материально-ответственных лиц, обеспечивающих сохранность основных средств	Приказ Договор о материальной ответственности			
5	Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность основных средств				
6	Проводится ли инвентаризация объектов основных средств	Приказ Акт инвентаризации			
7	Правильно и своевременно ли проведена инвентаризация	Приказ Акт инвентаризации Инвентаризационная и сличительная ведомости Протоколы заседаний инвентаризационной комиссии			
8	Правильно ли отражены в бухгалтерском учете результаты инвентаризации	Сличительная ведомость Объяснительные записки и обязательства материально- ответственных лиц Первичные документы и учетные регистры			
9	Проверка поступления основных средств и правильность отражения в бухгалтерском учете: а) капиталовложение; -капитальное строительство - приобретение за плату у других; б) безвозмездное получение; в) внесение учредителями в счет вклада в уставный капитал; г) получение по договору финансируемого лизинга	Договоры купли-продажи Проектно-сметная документация на капитальное строительство Учредительный договор; Письма, протоколы Договор лизинга и пр.			
10	Проверяется ли использование основных средств по различным направлениям деятельности				
11	Выявляются ли лица виновные в повреждении объектов основных средств	Объяснительные записки Первичные документы			

12	Проверка объема и качества ремонтов основных средств	Договор на подрядные работы Проектно-сметная документация Ведомость дефектов Наряд-заказы			
13	Произведена ли классификация основных средств на соответствующие группы	Титульный список Инвентарные карточки			
14	Правильно ли применены ставки износа по видам основных средств	Налоговый кодекс Инвентарные карточки Расчет износа основных средств			
15	Применяемый метод начисления износа: а) прямолинейный; б) производственный; в) уменьшающегося остатка г) кумулятивный;	Учетная политика предприятия			
16	Отражены ли в инвентарных карточках даты окончания срока начисления износа	Инвентарные карточки			
17	Своевременно ли прекращается начисление износа	Инвентарные карточки Расчет износа основных средств			
18	Правильно ли ведется учет арендованных основных средств	Договор аренды Учетные регистры			
19	Правильно ли отражено в бухгалтерском учете выбытие основных средств: а) ликвидация б) реализация в) вклад в уставный капитал г) передача по договору финансового лизинга д) передача по договору оперативного лизинга	Протоколы, письма, приказы Акт о ликвидации ОС (Ф ОС-3, ОС-4) Договор купли-продажи Учредительный договор Договор аренды			
20	Существуют ли на предприятии основных средств, переданные по договору лизинга: а) оперативный б) финансовый	Договор о лизинге			
21	Правильно ли ведется учет основных средств, переданных по договору лизинга: а) оперативный б) финансовый	Договор о лизинге Учетные регистры			

22	Была ли на предприятии проведены переоценка основных средств по состоянию на: а) 01.04.1992 б) 01.04. 1993 в) 01.01.1995	Постановление правительства РУ; Расчеты переоценок			
23	Организован ли эффективный аналитический учет основных средств, ведутся ли инвентарные карточки учета основных средств	Инвентарные карточки			
24	Соблюдается ли график документооборота по учету движения основных средств				
25	Соответствие данных баланса с данными аналитического учета	Инвентарные карточки; Инвентарные описи по материально-ответственным лицам с инвентарными описями в целом по предприятию; Инвентарные описи по предприятию с сальдо счетов 01 и 03 по Главной книге Сальдо счетов 01 и 03 в Главной книге с балансом (форма № 1)			
26	Имеются ли на предприятии непогашенные обязательства по приобретению основных средств	Учетные регистры Баланс (Ф №1)			
27	Своевременно и полно ли включена первоначальная стоимость основных средств в расчет налога на имущество	Бухгалтерский баланс (Ф №1) Расчет налога на имущество			
28	Коэффициент износа = сумма износа основных фондов / первоначальная стоимость основных фондов на соответствующую дату	Бухгалтерский баланс (Ф №1)			
29	Коэффициент годности = остаточная стоимость основных фондов / первоначальная стоимость основных фондов	Бухгалтерский баланс (Ф №1)			

30	Рентабельность основных средств = прибыль / среднегодовая стоимость основных средств	Бухгалтерский баланс (Ф №1) Отчет о финансовых результатах (Ф №2) Отчет о движении основных средств (Ф №3)			
----	--	--	--	--	--

На автотранспортных предприятиях автомобили являются основными средствами, которые в процессе эксплуатации обеспечивают выполнение своей хозяйственной деятельности, бизнес планов по перевозкам. От их сохранности и технического состояния зависит развитие производственной деятельности и в конечном итоге это влияет и на финансовый результат деятельности автотранспортного предприятия. Поэтому в программы аудиторских проверок автотранспортных предприятий следует включать задания по контролю операций с основными средствами и особое внимание уделять проверке наличия, учета и технического состояния подвижного состава.

При аудите автотранспортных предприятий необходимо провести инвентаризацию автомобилей полностью, если это среднее и небольшое предприятие либо выборочно в отдельных колоннах, если автомобильное предприятие крупное. Результаты инвентаризации, то есть фактические данные сопоставляются с данными бухгалтерского учета. При выявлении расхождений, используя данные первичных документов, следует установить причины недостающих или излишних автомобилей. Излишние автомобили появляются в результате преждевременного списания и необеспечения их разборки, оприходования годных узлов и деталей и сдачи негодных запасных частей, узлов и агрегатов на склад металлолома.

Инвентаризации нужно подвергать все автомобили независимо от технического состояния и места нахождения автомобилей (в ремонте, ожидании ремонта, командировках, консервации, в аренде и т.п.). Автомобили, которые на день инвентаризации находятся за пределами автотранспортного предприятия, следует включить в отдельную опись на основании соответствующих документов, подтверждающих их место нахождения (в

ремонте, в командировке и т.д.). Автомобили, находящиеся в командировке после их возвращения, проверяются, и делается соответствующая запись в инвентаризационной описи. В отдельной описи следует отразить неисправные автомобили.

Фактическое наличие автомобилей, находящихся в ремонте и сданных в аренду, нужно установить посредством встречной проверки в авторемонтных предприятиях и у арендаторов.

Известно, что эксплуатация автомобилей с неисправными и неопломбированными спидометрами дает возможность нечестным водителям завышать объем не перевезённых грузов, расстояния перевозок и т.п., а также осуществлять излишнее списание горючего. Поэтому в период инвентаризации нежно установить по каждому автомобилю состояние спидометра, записывать его показания для использования при проверке правильности оформления путевых листов и списания горючего.

Кроме того, по материалам автотранспортного предприятия нужно установить, какова система контроля над работой автомобилей с неисправными и неопломбированными спидометрами, насколько часто и кем осуществляется контроль, как оформляются результаты проверки, какие меры принимаются к водителям, которые портят спидометры, срывают пломбы для подгонки количества километров пробега, и насколько эти меры действенны. В процессе проверки аудитору следует провести несколько контрольных проверок состояния спидометров автомобилей, выезжающих на линию и прибывающих с рейсов, и сопоставить показания спидометров с соответствующими данными транспортных документов - путевых листов и товарно-транспортных накладных, с количеством и наезженных километров исходя из фактического пробега с учетом выполненного объема перевозок. Такие проверки оформляются отдельными актами. Аудитор предоставляет руководителю автотранспортного предприятия информацию, для принятия руководителем соответствующих мер.

В процессе инвентаризации аудитор устанавливает, все ли автомобили и прицепы закреплены за отдельными водителями. Кроме того, устанавливает по первичным документам и учетным данным правильность и своевременность оприходования и списания автомобилей. При этом следует иметь в виду, что прием-передача вновь поступающих автомобилей, а также списание автомобилей оформляется соответствующими актами. Своевременность и полноту оприходования автомобилей проверяют сопоставлением документов на их поступление с данными документов банка об оплате, а также с данными учета по инвентарным карточкам. Особое внимание аудитор должен уделять проверке правильности и своевременности передачи автомобилей от одного водителя к другому и их документального оформления. Данную проверку осуществляют по актам приема-сдачи автомобилей, инвентарным карточкам, приказом отдела кадров о приеме и увольнении водителей.

Списание автомобилей производят по причине непригодности к эксплуатации, аварий, реализации, безвозмездной передачи другим предприятиям и организациям, вклада в уставный капитал других предприятий, передачи, а долгосрочную аренду. Все случаи выбытия автомобилей подвергаются тщательной проверке.

Для определения непригодности автомобилей всех видов и прицепов и невозможности дальнейшего использования на предприятии, неэффективности их восстановительного ремонта, а также для оформления соответствующей документации на списание подвижного состава. На автотранспортных предприятиях приказом руководителя создаются комиссии в составе главного инженера, начальника колонны, главного бухгалтера и других специалистов. Комиссия должна провести всесторонний технический осмотр каждого намеченного к выбраковке автомобиля и прицепа с вскрытием и при необходимости с разборкой отдельных агрегатов; установить причину списания автомобиля, прицепа; определить возможность использования отдельных узлов, агрегатов, деталей и их процент годности, произвести сверку наличия фактически находящихся на данном автомобиле или прицепе агрегата, прибора,

принадлежностей и т.п. с перечнем, установленным в спецификации завода-изготовителя, и при выявлении недостающих агрегатов и деталей составить акт. На каждый намеченный к выбраковке автомобиль, прицеп после технического осмотра комиссия составляет акт установленной формы. На основании акта предприятие издает приказ о списании автомобилей и прицепов и сдает номерные знаки и технические паспорта в Управление патрульно-постовой службы и охраны общественного порядка, проводит их снятие с учета в местных органах управления патрульно-постовой службы и охраны общественного порядка.

Особое внимание аудитор должен уделять правильному начислению амортизации по подвижному составу. В первую очередь необходимо ознакомиться с методами начисления, применяемыми на предприятии, отражены ли они в учетной политике, применяются ли они и правильно ли делается расчет в соответствии с данными методами. Для автотранспортных предприятий рекомендуется применять производственный метод начисления износа, в соответствии с пробегом. Также необходимо проконтролировать правильность корреспонденции счетов по начислению амортизации.

Ключевые определения

Изучение характера отрасли, источники информации, законодательная и нормативная база, планирование, путевые листы, товарно-транспортные накладные, проверка подвижного состава, вопросник по оценке внутреннего контроля, хранение и учет топлива и горюче-смазочных материалов, естественная убыль, сверка, подсчет, учетные регистры и финансовая отчетность, аудиторский отчет и заключение.

Вопросы для контроля знаний студентов

1. Цели и задачи аудита в автотранспортных предприятиях.
2. Источники аудита предприятий автотранспорта.

3. Изучение аудитором особенностей деятельности автотранспортных предприятий.
4. Планирование и организация аудиторской проверки.
5. Оценка внутреннего контроля автотранспортных предприятий.
6. Опишите порядок проведения инвентаризации в автотранспортных предприятиях.
7. Охарактеризуйте порядок начисления амортизации по подвижному составу.
8. Перечислите источник информации для проверки операций с основными средствами.
9. Из каких элементов состоит тест по проверке учета основных средств на автотранспортных предприятиях.
10. Как определяется коэффициент износа основных средств.

ГЛАВА 8. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

- 8.1. Цель аудита в торговых организациях**
- 8.2. Источники аудита в торговых организациях**
- 8.3. Проверка учета товаров в на складе и в бухгалтерии**
- 8.4. Проверка движения товарных операций**

8.1. Цель аудита в торговых организациях

Торговля – одна из ключевых отраслей любого государства. При помощи неё осуществляется рыночное согласование товарного предложения и покупательского спроса. За период рыночных преобразований в Республики Узбекистан торговля претерпела большие изменения. Следует отметить, что торговля является одной из важных отраслей экономики и являясь источником поступления денежных средств, развития международных связей, развития производства формирует основы финансовой стабильности государства.

В условиях осуществления рыночных реформ в республике Узбекистан торговые организации, в силу своей финансовой мобильности, могут быть использованы в качестве эффективного механизма проведения важных реформ. В торговле, как ни в одной другой отрасли экономики, сформировалась сильная конкурентная среда, предпринимательская и инвестиционная активность в этой сфере самая высокая.

Целью аудита финансовой отчетности предприятий торговли является проверка полноты и достоверности показателей финансовой отчетности и их соответствие действующему законодательству.

Основными задачами аудита предприятий торговли являются:

- проверка постановки учета, правильности разработки и применения учетной политики;
- проверка законности совершаемых операций;
- проверка товарных запасов и других оборотных средств;

- проверка сохранности и правильности учета вне оборотных активов предприятия;
- аудит оптовой и розничной продажи товаров;
- проверка внешнеторговой деятельности;
- контроль издержек обращения;
- проверка правильности расчета и своевременности уплаты налогов.

8.2. Источники аудита в торговых организациях

Основными источниками проведения аудиторской проверки являются:

Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете” от 30 августа 1996г. (С изменениями в соответствии с Законом РУз от 14.05.2014 № ЗРУ-372);

Закон Республики Узбекистан “Об аудиторской деятельности” от 26 мая 2000г. (С изменениями в соответствии с Законом РУз от 30.04.2013 г. № ЗРУ-352);

Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ);

Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД);

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

Хозяйственная деятельность предприятий торговли также регламентируется следующей системой нормативных актов:

Указ Президента Республики Узбекистан “О мерах по дальнейшему совершенствованию оптовой и биржевой торговли” №УП-2836 от 27.04.2001г.;

Указ Президента Республики Узбекистан “О совершенствовании налогообложения предприятий оптовой торговли” №УП-3205 от 04.02.2003г.;

Указ Президента Республики Узбекистан “О мерах по упорядочению системы налогообложения в сфере торговли и общественного питания” №УП-3270 от 30.06.2003г.;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “О порядке обязательного применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением” от 26.12.1994г., №621 (с дальнейшими изменениями);

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “О мерах по упорядочению регистрации и осуществления торговой деятельности юридическими и физическими лицами” от 26.11.2002г., №407;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “О внесении изменений в Постановлении Кабинета Министров от 26.11.2002г. №407” от 20.07.2004г., №340;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “Об утверждении правил розничной торговли в Республике Узбекистан” от 13.02.2003г., №75;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “О дополнительных мерах по развитию сети предприятий розничной торговли, общественного питания и бытового обслуживания на 2003-2006 гг.” от 13.02.2003г., №78;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “О мерах по повышению ответственности за использование контрольно-кассовых машин” от 23.05.2003г., №230;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “О мерах по реализации Указа Президента Республики Узбекистан от 30 июня 2003г. №УП-3270 “О мерах по упорядочению системы налогообложения в сфере торговли и общественного питания” от 02.07.2003г., №300;

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан “О внесении дополнения в Правила розничной торговли в Республике Узбекистан” от 16.06.2004г., №288;

Постановление Министерства финансов, ГНК РУз Об утверждении Положения о порядке исчисления и уплаты единого налогового платежа (Зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан 28 марта 2007 г. № 1667).

Финансовая отчетность, договора с заказчиками, проектно-сметная документация, первичные документы, учетные регистры и др.

8.3. Проверка учета товаров на складе и в бухгалтерии

Проверка учета товаров на складе и в бухгалтерии является одной из важнейших аудиторских процедур при аудите торговых предприятий.

С помощью данных бухгалтерского учета нельзя получить в полном объеме информацию о состоянии складского хозяйства и сохранности материальных ресурсов. Аудитор для комплексного изучения этого участка деятельности предприятия обследует – склады, кладовые, цеха и другие места хранения материальных ресурсов.

Путем обследования, выявляются недостатки:

- в организации хранения материальных запасов (соблюдение санитарных норм, температурных режимов, влажности воздуха помещения при хранении, правильность укладки ценностей, наличие на них этикеток, наклеек и т.п.);
- состояние противопожарной охраны (закрепление ответственных лиц, обеспеченность необходимым инвентарем, средствами защиты от огня и др.);
- оснащенность складов техникой, оборудованием, необходимыми приборами и правильность их эксплуатации.

В ходе обследования особое место отводится проверке закрепления материальной ответственности за работниками, связанными с приемками, хранением и отпуском материальных ресурсов. Надо иметь в виду, что прежде чем приступить к выполнению своих служебных обязанностей, материально-ответственные лица обязаны изучить правила приемки материальных запасов, а также ведение их учета в местах хранения. Важнейшим условием обеспечения сохранности материальных запасов является разработка и вручение

материально-ответственным лицам, стандартов или должностных инструкций, в которых определяются обязанности и права работников, распорядок их работ, порядок приемки и отпуска запасов, их документального оформления, ведения количественного учета на складах, сроки предоставления отчетов в бухгалтерию и др. Все эти вопросы должны быть изучены в процессе обследования.

Важнейшими условиями предупреждения расхищения товаров является должная организация пропускной системы при ввозе на территорию предприятия. Источниками проверки являются книги регистрации пропусков, журналы взвешивания грузов на автомобильных весах, сообщения охранников-контролеров и органов милиции о вывозе и выносе с территории предприятия материальных ресурсов без должного оформления, приказы (распоряжения) о принятых мерах по устранению выявленных нарушений.

В конце обследования, проверяющие могут сами производить контрольные проверки поступивших товаров и их вывоза, проводить контрольные инвентаризации отдельных видов товаров.

Обследование состояния складского хозяйства и обеспечение сохранности материальных запасов в сочетании с последующей документальной проверкой дает возможность сделать обоснованные выводы о сохранности материальных ресурсов и разработать профилактические мероприятия.

На предприятиях важную роль в обеспечении сохранности имущества имеет правильный подбор работников на должности с материальной ответственностью. На эти должности нельзя назначать лиц, не имеющих специальной подготовки и уволенных ранее с работы за хищения и злоупотребления. Поэтому при проведении ревизий по документам, находящимся в личном деле (трудовым книжкам, документам об образовании, выпискам из приказов), проверяют, соблюдается ли указанный порядок подбора материально-ответственных работников. У лиц, бывших в прошлом судимыми за корыстные преступления, в обязательном порядке должны быть

проведены инвентаризации запасов и сплошная проверка документов по движению врученных им материальных запасов.

Следует отметить, что на предприятиях оптовой торговли очень часто применяется коллективная (бригадная) материальная ответственность. Это связано с тем, что в сохранности материальных ценностей и выполнении товарных операций участвует большое количество персонала, так как необходимо хранить, погружать и разгружать, сортировать, упаковывать на складах большой объем товара. Аудитор должен проверить есть ли в наличии договора о материальной ответственности (личные или коллективные) и как осуществляется внутренний контроль на предприятии, так как на этих предприятиях, при ненадлежащем уровне контроля, могут быть сделаны нарушения и хищения.

Аудиторы должны проверить материальные отчеты ответственных лиц и сверить их с данными бухгалтерского учета. В первую очередь, необходимо определить, какие сроки и формы отчетов установлены руководством в учетной политике предприятия и соблюдаются ли они на практике.

На предприятиях оптовой торговли, где много товарных операций отчеты составляются ежедневно. Аудитор может выборочно проверить отчеты о движении товаров и тары, наличие на соответствие и правильность оформления приходных и расходных первичных документов, и реестра по первичным документам.

При обследовании мест хранения материальных запасов по имеющимся документам у материально-ответственных работников проверяют, своевременно ли они оформляются при приемке и отпуске запасов и своевременно ли производятся записи в книге или карточке складского учета. Наличие документов на складе, которые еще не сданы при отчетах в бухгалтерию, а также складского учета позволяют выяснить, нет ли на складе неучтенных излишков товаров. Особое внимание аудитор должен обратить на наличие карточек складского учета. В оптовой торговле часто применяется

партионный способ хранения товаров, где на каждую партию выписывается партионная карточка.

Данные складского учета необходимо сверить с данными бухгалтерского учета. Аналитический бухгалтерский учет товаров в карточках количественно-стоимостного учета дублирует складской учет, осуществляемый в карточках количественного учета.

Аудитор должен уточнить способ учета (документирования) применяется на предприятии. Может применяться сальдовый способ или оборотно-сальдовый метод. При сальдовом методе необходимо проверить данные карточек, инвентаризационных документов и сверить с данными сальдовой ведомости по наименованию, сортам и ценам, которая должна вестись по каждому материально-ответственному лицу.

При партионном хранении товаров аналитический учет ведется на партионных картах, которые передаются материально-ответственными лицами в бухгалтерию. Следует проконтролировать, как ведется данный вид учета. Учет товаров должен вестись по партиям в таком же порядке, как и в местах хранения, т.е. на каждую партию открывается отдельная карта, по данным, которых составляется оборотная ведомость. Аудитор сверяет данные складского учета с данными партионных карт в бухгалтерии и оборотной ведомости, где каждая партия товаров записывается отдельной строкой с указанием партии, количества и суммы.

8.4. Проверка движения товарных операций

Для правильной организации и качественного проведения аудита необходимо выбрать правильную стратегию проверки на основе плана аудита. Общий план аудита торгового предприятия представлен в табл. 8.1.

Таблица 8.1.

ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА

Проверяемая организация Торговое предприятие

Период аудита _____

Количество человеко-часов _____

Руководитель аудиторской группы _____

Состав аудиторской группы _____

Планируемый аудиторский риск _____

Планируемый уровень существенности _____

№	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1.	Аудиторская проверка учредительных документов торгового предприятия и соответствия деятельности законодательным и нормативным актам			
2.	Изучение учетной политики предприятия, правильности ее разработки и применения			
3.	Аудит наличия, сохранности и использования основных средств			
4.	Аудит хранения и учета товаров на складах			
5.	Аудиторская проверка других активов, которыми обладает торговое предприятие			
6.	Аудит расчетных и кредитных операций			
7.	Аудит правильности организации оптовой торговли и учета оптового товарооборота			
8.	Аудит правильности организации розничной торговли и учета розничного товарооборота			
9.	Аудит расходов периода			
10.	Аудиторская проверка расходов и доходов по финансовой деятельности			
11	Проверка налогообложения торгового предприятия			

12.	Аудит правильности формирования и использования прибыли			
13.	Проверка раскрытий к финансовой отчетности, и подготовка заключительных документов по результатам проверки			

Руководитель аудиторской организации_____

Руководитель аудиторской группы_____

Еще на стадии предварительного планирования аудитор ознакомится с учетной политикой торгового предприятия. Согласно НСБУ №1 “Учетная политика и финансовая отчетность”: учетная политика выражает специфические принципы, конвенции, правила и практические подходы, используемые хозяйствующим субъектом для подготовки и составления финансовой отчетности.

Изучение аудитором учетной политики является важным вопросом при проведении аудита, так как от правильной разработки и применения учетной политики в большой степени зависит постановка и ведение бухгалтерского учета и составление достоверной финансовой отчетности. В первую очередь аудитор должен уточнить имеется ли учетная политика на предприятии и правильно ли она оформлена.

Учетная политика хозяйствующего субъекта подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением и т.п.) руководителя хозяйствующего субъекта.

Способы ведения бухгалтерского учета, выбранные субъектом при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом издания, соответствующего организационно-распорядительного документа, за исключением вновь созданных хозяйствующих субъектов в течение отчетного года. При этом они применяются всеми структурными

подразделениями хозяйствующего субъекта (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места расположения.

Вновь созданный хозяйствующий субъект оформляет избранную им учетную политику до первой публикации финансовой отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Избранная субъектом учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). В течение календарного года учетная политика не должна изменяться, за исключением случаев, предусмотренных в НСБУ №1 “Учетная политика и финансовая отчетность”.

Аудитор должен обратить особое внимание на основные положения учетной политики торгового предприятия:

- какой метод применяется для учета товарных запасов на складах;
- какой метод используется для списания товаров;
- как учитываются товары в бухгалтерии.

Аудитор должен ознакомиться, как организован складской учет товаров и как ведется контроль со стороны бухгалтерии. Предприятия могут применять преимущественно три основных варианта учета движения товаров на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, карточно-документальный, бескарточный.

Если применяется сальдовый метод, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов, сверяет итоговые данные этих ведомостей с сальдовыми ведомостями. Второй метод предусматривает составление в бухгалтерии количественно-суммовых оборотных ведомостей по группам материалов. В этом случае аудитор просматривает эти ведомости и проводит сверку остатков с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль-весьма трудоемкая операция.

Третий метод-наиболее эффективный. Он применяется, как правило, при использовании компьютерного учета. В этом случае карточки складского учета в обычном варианте не ведутся. Сам процесс складского учета организуется на

компьютере, а за определенные периоды (месяц, квартал) составляются оборотные ведомости. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведется сверка данных складского учета с бухгалтерскими данными.

Особое внимание аудитор должен уделить принятому в учетной политике методу списания реализованных товаров. В соответствии с НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы «для этой цели на предприятии можно применить один из следующих методов: по себестоимости первых по времени приобретения закупок (метод FIFO), по методу средневзвешенной стоимости (AVECO).

Из метода FIFO следует, что единицы товарно-материальных запасов, которые были приобретены сначала, реализуются первыми, и, следовательно, единицы, оставшиеся в товарно-материальных запасах на конец периода - это те, которые были приобретены или произведены последними. По методу средневзвешенной стоимости (AVECO) стоимость каждой единицы определяется из средневзвешенной стоимости сходных единиц на начало периода и из стоимости сходных единиц, приобретенных или произведенных в течение периода. Средняя может быть вычислена на периодической основе или по ходу каждой дополнительной поставки в зависимости от ситуации, существующей на хозяйствующем субъекте.

Одним из самых важных вопросов является учет товарных операций в бухгалтерии. Для этого аудитор должен выяснить имеется ли на предприятии рабочий план счетов, какие методы учета приняты и т.д.

Для учета товаров торговое предприятие может использовать непрерывный или периодический метод учета товаров. Непрерывный метод основан на том, что в бухгалтерии ведется непрерывное отражение на счетах себестоимости реализованных товаров и всегда по данным счетов можно иметь информацию. Периодический учет предполагает определение себестоимости реализованных товаров только в конце отчетного периода, путем проведения инвентаризации и определения остатков товаров.

Следующим основным положением, которое должно быть отражено в учетной политике – это отражение товаров непосредственно на счетах 2900 Счета учета товаров или же предприятие может учитывать товары предварительно на счете 1510 Заготовление и приобретение товарно-материальных ценностей.

Тщательное изучение учетной политики поможет аудитору разобраться в политике учета, принятой на предприятии, будет являться основным из факторов правильной организации аудиторской проверки и повышения её качества.

Ключевые определения

Оптовая торговля, розничная торговля, законодательные документы, нормативные акты, учетная политика, планирование, стратегия аудита, разрешительное свидетельство на торговлю, товарооборот, методы учета, инвентаризация, сверка документов, признание доходов, торговая наценка, применение контрольно-кассового аппарата, проверка измерительных и весовых приборов, помещение складов, размер уставного капитала, налог на валовый доход, финансовая отчетность, аудиторский отчет, аудиторское заключение.

Вопросы для контроля знаний студентов

1. Цели и задачи аудита на предприятиях торговли.
2. Источники аудита торговых предприятий.
3. Планирование аудиторской проверки.
4. Изучение аудитором учетной политики, принятой торговым предприятием.
5. Проверка учета товаров на складе.
6. Аудиторская проверка учета товаров в бухгалтерии.
7. Проверка налогообложения торгового предприятия.

ГЛОССАРИЙ

Анализ – метод научного исследования путем рассмотрения отдельных сторон, свойств, составных частей чего-либо.

Анализ конкретно-экономический - по преимуществу количественный анализ, выраженный в конкретных расчетах, формулах (опять - таки в неразрывной связи с качественной характеристикой экономически).

Анализ макроэкономический - анализ мирового хозяйства, комплексный анализ народного хозяйства страны.

Анализ микроэкономический - анализ деятельности основных звеньев народного хозяйства, т.е. организаций, в том числе коммерческих.

Анализ оперативный - система повседневного изучения выполнения плановых заданий с целью быстрого вмешательства в необходимых случаях в процесс производственно-хозяйственной деятельности для обеспечения непрерывного и эффективного функционирования хозяйственного комплекса.

Анализ отклонений (дисперсионный анализ) - анализ и исследование причин отклонений фактических затрат от нормативных. Отклонение считается благоприятным, если величина фактических затрат меньше величины нормативных затрат; оно неблагоприятно, если фактические затраты превышают величину нормативных затрат. Неблагоприятные отклонения нуждаются в дальнейшем исследовании причин своего возникновения.

Анализ перспективный - анализ результатов хозяйственной деятельности с целью определения их возможных значений в будущем.

Анализ соотношения «затраты - объем производства - прибыль» - метод анализа, с помощью которого исследуется характер изменения прибылей и затрат в зависимости от изменения объема производства. Направлен на изучение влияния на прибыль изменений, происходящих в таких факторах, как переменные затраты, постоянные затраты, продажные цены, объем производства и структура продаж.

Анализ сравнительный (пространственный) - внутривозвращенное сравнение по отдельным показателям фирмы дочерних фирм, подразделений,

цехов, а также межхозяйственное сравнение показателей данной фирмы с показателями конкурентов, со среднеотраслевыми и средними общеэкономическими данными.

Анализ текущий - система периодического, всестороннего изучения результатов хозяйственной деятельности для объективной оценки выполнения бизнес-планов и достигнутой эффективности производства, комплексного выявления внутрипроизводственных резервов мобилизации их для повышения эффективности хозяйствования в последующие периоды.

Анализ теоретический - теоретическое обоснование любого конкретного расчета, формирования модели, формулы, проводится для изучения основных закономерностей развития общественного производства, действующих в течение всего времени существования данной экономической системы и ее важнейших этапов, знание которых необходимо для определения ведущих целей и концепций экономической политики.

Анализ факторный - анализ влияния отдельных факторов (причин) на результативный показатель с помощью детерминированных или стохастических приемов исследования. Факторный анализ может быть как прямым (собственно анализ), т.е. заключающимся в раздроблении результативного показателя на составные части, так и обратным (синтез), когда отдельные элементы соединяют в общий результативный показатель.

Анализ экономический - его сущностью является информационно-аналитическое обеспечение принимаемых управленческих решений, а его содержание заключается в использовании научных методов для обоснования решений.

Анализ экономический в узком смысле слова - анализ хозяйственной деятельности организаций, имеющий свои особенности в методах исследования и информационной базе.

Анализ экономический в широком смысле слова - охватывает всю экономику - от мирового хозяйства до отдельных звеньев глобальной экономики, входит составной частью во все экономические науки.

Анализ экономический как наука - система специальных знаний о методах и приемах исследования, применяемых для обработки и анализа экономической информации о деятельности организаций (предприятий).

Анализ экономический как практика - вид управленческой деятельности, предшествующий принятию управленческих решений и сводящийся к обоснованию этих решений на базе имеющейся информации.

Анализ экономический факторный - постепенный переход от исходной факторной модели (результативный показатель) к конечной факторной модели (или наоборот), раскрытие полного набора количественно измеримых факторов, оказывающих влияние на изменение результативного показателя.

Аналитическое обеспечение принимаемых решений - одна из функций, которая отличает экономический анализ от других функциональных экономических наук.

Ассортимент - состав однородной продукции по видам, сортам, маркам.

Аудит - предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств, и требований экономических субъектов с целью установления достоверности их бухгалтерской отчетности и соответствия, совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Республике Узбекистан.

Аудитор - физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора. Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

Безубыточный объем продаж - объем реализации продукции, при котором затраты на производство продукции равны выручке от реализации.

Бизнес-план - перспективный документ, позволяющий спланировать хозяйственную деятельность фирмы в соответствии с потребностями рынка, возможностями получения необходимых ресурсов.

Бухгалтерский учет в широком смысле слова - включает в себя собственно бухгалтерский учет (счетоводство, формирование отчетности), анализ и контроль (одна из форм которого - аудит) хозяйственной деятельности.

Бюджет - количественное выражение плана, средство контроля над его выполнением и метод регулирования.

Бюджетирование - метод управления деятельностью предприятия и его подразделениями.

Валовая продукция - показатель, характеризующий объем продукции, произведенной в той или иной отрасли материального производства в стоимостном выражении.

Выборка аудиторская - 1. В широком смысле: способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности. 2. В узком смысле: перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности, изучение которых позволяет сделать вывод о всей проверяемой совокупности.

Гибкая смета - смета, составленная на основе соотношения затрат и объема производства и предназначенная для фактического уровня деловой активности. Является исключительно полезным инструментом сравнения фактических затрат с затратами, допустимыми для достигнутого уровня активности.

Главная функция управления - основная методологическая посылка для определения сущности анализа хозяйственной деятельности и его отграничения от других нефункциональных конкретно-экономических прикладных наук.

График «прибыль - объем производства» - график, показывающий, как изменяется величина прибыли с изменением объема производства.

Детерминированный факторный анализ - метод исследования влияния факторов на результативный показатель, при котором связь факторов с последним носит функциональный характер.

Документация бухгалтерского учета - совокупность материальных носителей информации, составляемая экономическим субъектом по установленным требованиям в ходе ведения им бухгалтерского учета.

Доказательства аудиторские - информация, полученная аудитором в ходе проверки от проверяемого экономического субъекта и третьих лиц, или результат ее анализа, позволяющие сделать выводы и выразить собственное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Аудиторские доказательства представляют собой документальные источники данных, документацию бухгалтерского учета, а также сведения из других источников.

Документация рабочая аудитора - совокупность материальных носителей информации, которая составляется самим аудитором, сотрудниками проверяемого экономического субъекта и третьими лицами по запросу аудитора до начала, в ходе и по завершении аудиторской проверки и должна содержать сведения, необходимые для подготовки достоверного отчета и заключения аудитора, а также для возможности текущего и последующего контроля качества аудита. Требования к форме и содержанию такой документации должны отвечать положениям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Достоверность бухгалтерской отчетности - такая степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет компетентному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения.

Жизненный цикл товара - период времени, в течение которого товар обладает жизнеспособностью, обращается на рынке, пользуется спросом, приносит доход производителям и продавцам.

Заключение аудитора - официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан.

Зона безопасности - разность между фактическим и безубыточным объемом продаж.

Индекс рентабельности инвестиций - относительный показатель, который определяет, какова общая сумма накопленной величины дисконтированных доходов на рубль инвестиций.

Инфляция - означает обесценение денег, и единственный способ сохранения реальной величины денежных ресурсов, капитала и доходов в условиях инфляции является индексация цен.

Информация экономическая - совокупность сведений, характеризующих экономическую сторону производства и являющихся объектом хранения, передачи и преобразования.

Искажение бухгалтерской отчетности - неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в связи с нарушением со стороны персонала экономического субъекта установленных нормативными документами Республики Узбекистан правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Коммерческая организация (предприятие) - структура, осуществляющая хозяйственную деятельность (коммерческое дело) с целью получения прибыли.

Капитальные затраты – затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств, которые после их окончания улучшают (повышают) ранее принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объектов основных средств. Такие затраты увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств.

Контролируемые затраты – затраты, на поведение которых может воздействовать ответственное лицо.

Косвенные затраты - 1) элемент затрат, обычно относящийся к одному или нескольким объектам, однозначную связь которого с конкретным объектом экономически обосновать невозможно. Косвенными затратами являются все затраты, кроме прямых материальных и трудовых затрат. Называются также накладными расходами; 2) любые затраты, которые невозможно непосредственно отнести на единственный результирующий объект затрат. Эти затраты распределяются на несколько результирующих объектов затрат или хотя бы на один промежуточный объект затрат.

Косвенные производственные затраты – производственные затраты, которые невозможно непосредственно отнести на единственный объект учета затрат.

Ликвидность активов - скорость (время) превращения активов в денежные средства.

Ликвидность баланса - степень покрытия обязательств организации ее активами, срок превращения которых в денежную форму соответствует сроку погашения обязательств.

Лицензирование - процедура выдачи специального разрешения (лицензии), дающего право осуществлять аудиторскую деятельность аттестованным аудиторам, а также организациям, отвечающим требованиям законодательства, зарегистрированным в установленном законом порядке в качестве субъектов предпринимательской деятельности.

Маржинальный доход - превышение выручки с продаж над совокупными переменными затратами (издержками), таким образом, это прибыль в сумме с постоянными затратами предприятия.

Маркетинговый анализ - исследование, анализ и прогноз конъюнктуры рынка и анализ особенностей коммерческой деятельности.

Материалоемкость - показатель расхода материальных ресурсов на производство единицы какой-либо продукции.

Мнение аудитора - выраженный в установленной форме вывод аудитора (аудиторской организации) о достоверности в целом (недостоверности, достоверности с оговорками) бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, который аудитор обязан привести в своем заключении, а также вывод аудитора о достаточности собранных аудиторских доказательств для подготовки заключения аудитора как такового. Аудитор (аудиторская организация) несет в установленном порядке ответственность за обоснованность и верность своего мнения.

Мнение - аудиторский отчет (заключение) содержит четко изложенное мнение по финансовой отчетности в целом. Безоговорочно положительное аудиторское мнение выражается, когда аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности.

Мошенничество - преступление в сфере экономики, направленное против собственности, представляющее собой хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием. В области бухгалтерского учета и отчетности в том случае, если должностные лица экономического субъекта с корыстными целями совершили обман или злоупотребление доверием пользователей бухгалтерской отчетности, но вина не доказана в судебном порядке, аудитор, обнаружив это, следует указать на существование преднамеренного искажения бухгалтерской отчетности.

Мультипликатор собственного капитала - коэффициент, отражающий соотношение стоимости активов предприятия к стоимости собственного капитала.

Неконтролируемые затраты - затраты, не контролируемые конкретным руководителем.

Не полностью распределенные накладные расходы – превышение суммы фактически понесенных производственных расходов над суммой их распределения в производственную себестоимость.

Неопределенность - ситуация, результат которой зависит от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля субъекта, но которая может повлиять на финансовую отчетность.

Норма - максимально допустимая величина абсолютного расхода сырья, материалов, топлива, энергии и других материальных ценностей, затрат труда на единицу продукции (изделие, узел, деталь) или операцию.

Норматив - относительная величина (степень) использования производственных ресурсов, их расход на единицу площади, веса, объема.

Норма рентабельности инвестиций - коэффициент дисконтирования, при котором величина чистого приведенного эффекта равна нулю. Он показывает максимально допустимый уровень расходов при общей сумме дисконтированных чистых денежных поступлений, получаемых от данных инвестиций.

Нормативная себестоимость - 1) себестоимость, рассчитанная с использованием нормативных значений; 2) предполагаемая стоимость производства единицы продукции. Нормативная себестоимость есть норма затрат на единицу продукции.

Нормативная ставка накладных расходов – ставка отнесения производственных накладных расходов на себестоимость продукции, которая рассчитывается как отношение суммы бюджетлируемых накладных расходов за период к сумме соответствующих ожидаемых показателей деятельности за этот же период - например, к сумме машино-часов или часов прямого труда.

Нормативная ставка оплаты труда – базовая оплата; средства стимулирования, надбавки, дополнительные льготы и связанные с зарплатой налоги, оцениваемые при условии обеспечения плановых условий труда.

Нормативная цена – цена за единицу, установленная на материалы или труд на основе систем расчета по нормативной себестоимости.

Общая финансовая смета - план хозяйственной деятельности, включающий в себя выраженные в стоимостных показателях активы, пассивы, доходы и расходы в связи с выполнением намеченных планов. Содержит ряд прогнозных или перспективных финансовых отчетов.

Объект экономического анализа - хозяйственная деятельность предприятий как совокупность производственных отношений, рассматриваемая во взаимодействии с технической стороной производства, с социальными и природными условиями.

Объективность аудитора - один из принципов аудита, необходимое профессиональное требование к аудитору, заключающееся в том, что аудитор не должен подчинять свое профессиональное мнение мнениям других, должен быть непредвзятым и беспристрастным в отношениях с персоналом проверяемого экономического субъекта, инициатора аудита и другими сторонами, затрагиваемыми в ходе аудита.

Объем аудиторской проверки - оценка аудитором (аудиторской организацией) затрат времени, количества и состава специалистов, количества и глубины проведения аудиторских процедур, которые требуются для проведения полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного заключения аудитора. Объем аудиторской проверки определяется аудитором (аудиторской организацией) самостоятельно, с учетом получения знания деятельности экономического субъекта, прогнозирования масштаба предстоящих работ и сопутствующих аудиту услуг, предусмотренных договором с экономическим субъектом в дополнение к аудиту.

Отчетность бухгалтерская - единая система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение экономического субъекта и

результаты его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по результатам отчетного периода и по состоянию на отчетную дату по установленным формам.

Отклонение от нормативных затрат – отклонение стоимости, связанное с разностью между нормативной и фактической себестоимостью единицы продукции. Определяется как разность между нормативом на единицу (например, на час) и фактической на единицу, умноженная на фактическое количество использованных единиц.

Ответственность аудитора (аудиторской организации) - санкции, связанные с неисполнением либо ненадлежащим исполнением аудитором (аудиторской организацией) своих обязательств по заключенному с экономическим субъектом договору на проведение аудита. Формы и виды ответственности определяются действующим законодательством и соглашением сторон.

Отчет аудитора - документ, адресованный руководителям и (или) собственникам экономического субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, отмеченных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, существенных нарушениях подготовки бухгалтерской отчетности, а также другие данные, полученные в ходе проведения проверки и предусмотренные договором на проведение аудита.

Оценка затрат - прогнозирование себестоимости посредством оценки соотношений между стоимостью (зависимой переменной) и одной или несколькими независимыми переменными (часы прямых трудозатрат, машино-часы, единицы произведенной продукции и т.п.).

Переменные затраты – операционные затраты, которые прямо и пропорционально изменяются при изменении объема производства или реализации, использования мощностей, либо другой метрики деятельности. Примерами являются потребленные материалы, прямые трудозатраты, производственная электроэнергия, а также комиссионные с продаж.

Платежеспособность - сигнальный показатель, в котором проявляется финансовое состояние организации, ее способность вовремя удовлетворять платежные требования поставщиков в соответствии с хозяйственными договорами, возвращать кредиты, производить оплату труда персонала, вносить платежи в бюджет и во внебюджетные фонды.

Плановая себестоимость – планируемая на определенный период себестоимость производства заданного объема продукции.

Подрядный способ капитального строительства - форма осуществления строительных, а также других работ при которой в строительном процессе участвуют две стороны - заказчик и генподрядчик (подрядчик), взаимоотношения которых определяются договором подряда на строительство.

Постоянные затраты – элемент затрат или расходов, который не зависит от объема деятельности в краткосрочном периоде.

Принципы аудита - этические и профессиональные нормы, определяющие отношения в ходе осуществления аудиторской деятельности аудитора (аудиторской организации) и экономического субъекта, подлежащего аудиту. Основные принципы аудита включают в себя: независимость; честность; объективность; профессионализм, компетентность и добросовестность; конфиденциальность информации; профессиональное поведение; выполнение правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Проверка аудиторская - мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого экономического субъекта.

Программа аудита - совокупность методов и приемов аудита, оформленная документально в установленной форме. Программа аудита включает в себя перечень аудиторских процедур, применяемых в данной аудиторской проверке, а также их характер, сроки, масштаб и конкретных исполнителей.

Производственная себестоимость – стоимость материалов, труда и накладных расходов, потребленных в процессе производства продукции или услуг. В эту себестоимость не включаются затраты на реализацию и дистрибуцию.

Пропорциональное распределение – 1) начисление косвенных затрат на несколько объектов учета затрат, которые предположительно являются их носителями. В более общем смысле - разделение итоговой суммы между несколькими элементами; 2) процесс распределения доходов и затрат по нескольким временным периодам или по объектам учета затрат; 3) распределение пропорционально какой-либо базе.

Процедура аудиторская - определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

Процедура аудиторская по существу - разновидность аудиторской процедуры, включающая в себя одно из двух: детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам; аналитическую процедуру.

Прямое отнесение затрат – отнесение стоимости продуктов и услуг на определенные объекты учета затрат с достаточной степенью уверенности в том, что эти объекты учета затрат являются причиной их начисления.

Прямые затраты – затраты, связанные непосредственно с одним объектом учета затрат.

Прямые материальные затраты – количество материала, напрямую связанное с определенным объектом учета затрат, стоимость которого определяется по цене единицы непосредственно использованного материала.

Прямые трудозатраты – трудозатраты, вызванные определенным объектом учета затрат.

Производительность труда – результативность или способность человека производить за единицу рабочего времени определенный объем продукции.

Рабочие документы - записи аудитора по планированию работы; о характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур; о результатах таких процедур и выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. Рабочие документы могут существовать в виде данных, хранимых на бумаге, фотопленке, в электронном виде и на других носителях информации.

Распределенные затраты – затраты, распределенные на объект учета затрат.

Распределенные накладные расходы – часть косвенных производственных затрат, которая распределяется на стоимость конкретного вида продукции. Распределение обычно выполняется на конкретные единицы произведенной продукции с применением соответствующей ставки накладных расходов.

Расходы на продажу, коммерческие расходы – расходы на продажу продукции, товаров, работ и услуг. В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, к расходам на продажу относятся затраты: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов. В организациях, занятых сельскохозяйственным производством, - на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы. В организациях, осуществляющих торговую деятельность - расходы на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, помещений и инвентаря; по хранению и по доработке товаров; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

Риск аудиторский - субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность может

содержать не выявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет. Аудиторский риск включает в себя три компонента: внутрихозяйственный риск; риск системы внутреннего контроля; риск не обнаружения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

Риск необнаружения - субъективно определяемая аудитором вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие ошибки и искажения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности; показатель эффективности работы аудитора, зависит от особенностей проведения конкретной аудиторской проверки.

Себестоимость продукции, работ и услуг (полная) - выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных фондов, природного сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования.

Синтез - метод научного исследования какого-либо явления, состоящий в познании его как единого целого, в единстве и взаимной связи его частей; синтез связан в процессе научного познания с анализом.

Смета затрат - общий свод плановых затрат предприятия в денежном выражении на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг.

Собственный оборотный капитал – часть оборотного капитала, образованного за счет собственных средств предприятия.

Стохастический факторный анализ – методика исследования факторов, связь которых с результативным показателем является неполной, вероятностной.

Строительные работы - результат строительного производства как комплекса предусмотренных градостроительными нормами и правилами работ,

выполняемых при возведении, реконструкции, расширении, капитальном и текущем ремонте зданий и сооружений, а также глубокое разведочное бурение и другие работы, связанные со строительством разведочных скважин на нефть и газ, строительство эксплуатационных скважин на нефть, газ и термальные воды.

Существенность - информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера статьи учета или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях их пропуска или искажения. Существенность скорее определяет пороговое значение или точку отсечения, нежели является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной.

Текущие затраты - затраты, осуществляемые главным образом за счет себестоимости продукции (работ, услуг), включают в себя затраты на оплату труда работников, занятых разработкой и внедрением технологических инноваций, отчисления на социальные нужды, а также другие расходы, не относящиеся к капитальным затратам, такие как затраты на приобретение сырья, материалов, оборудования и пр., необходимых для обеспечения инновационной деятельности, выполняемой организацией в течение года.

Трудоемкость – затраты живого труда на производство единицы продукции или единицы работ.

Учет бухгалтерский - упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах экономического субъекта и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех факторов хозяйственной жизни.

Учет затрат по центрам ответственности - сбор, обобщение и изложение финансовой информации о различных центрах ответственности за принятие решений (центров решений), имеющих в организации.

Учет затрат – классификация, регистрация, распределение, обобщение и представление в виде отчетов текущих и предстоящих затрат. Учет затрат включает также разработку и введение в действие системы и процедур учета затрат; методы формирования затрат по подразделениям, функциям, обязанностям, видам деятельности, видам продукции, территориям, отчетным периодам и другим категориям; методы прогнозирования будущих, ожидаемых или нормативных, а также прошлых затрат; сравнение затрат за различные периоды, а также фактических с оценочными, бюджетными или нормативными затратами; сравнение альтернативных затрат; и, наконец, представление и расшифровку данных по затратам руководству, что позволяет им управлять текущими и будущими операциями.

Финансовое положение организации (предприятия) - наиболее обобщающий показатель, определяемый совокупностью факторов хозяйственной деятельности.

Финансовое состояние организации - характеризуется размещением и использованием средств (активов) и источниками их формирования (собственного капитала и обязательств, т.е. пассивов).

Фондовооруженность - показатель, характеризующий оснащенность предприятия основными производственными фондами.

Фондоотдача – показатель эффективности использования основных средств предприятия, выражающий отношение стоимости товарной продукции к среднегодовой стоимости основных производственных фондов.

Хозяйственный способ строительства – метод ведения работ собственными силами и средствами юридического лица, без заключения договоров со сторонними организациями.

Цель анализа финансовой отчетности - оценка прошлой деятельности по данным отчета и положения на момент анализа, а также оценка будущего потенциала предприятия, т.е. прогноз дальнейшего развития предприятия.

Чистый приведенный эффект - разница между дисконтированной стоимостью денежных поступлений и суммой вложенных инвестиций.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 31 августа 1996г. (С изменениями в соответствии с Законом РУз от 14.05.2014 № ЗРУ-372).

2. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» от 9 декабря 1992 г. (с изменениями дополнениями от 26 мая 2000 г.).
3. Васильева Л.С., Петровская М.В. Финансовый анализ. Учебник. – М.: Кнорус, 2010. -423 с.
4. Бочарев В.В. Финансовый анализ. Учебник. – СПб.: Питер, 2010. -542 с.
5. Ефимова О.В. Финансовый анализ. Учебник. - М.: «Бухгалтерский учет», 2010. -394 с.
6. Чуев И.Н., Чуева Л.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. Учебник. –М.: «Дашков и Ко», 2010. – 14-26 с.
7. Берднюкова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учебник. – М.: Инфра-М., 2010. -536 с.
8. Савицкая Г.В. Теория экономического анализа. Учебник. –М.: ИНФРА, 2010. -402 с.
9. Олишневская Н.Т. Экономический анализ. Учебник. –М.: Аст.Полиграфиздат, 2010. -587 с.
10. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2010. -412 с.
11. Бариленко В.И. Анализ хозяйственной деятельности. Учебник. –М.: Омега-Л, 2009. -387 с.
12. Розанова Н.М, Зороастрова И.В. Экономический анализ фирмы и рынка. Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. -423 с.
13. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Учебник. -М.: Инфра-М, 2012. -503 с.
14. Аудит. Учеб.пособие. В.П. Суйц, В.А. Ситникова. М.: Кнорус, 2012.
15. Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р. и др. Аудит Монтгомери. Пер. с англ. С.М. Бычковой. под ред. Проф. Я.В. Соколова. - М., Аудит, ЮНИТИ, 2012.
16. Шадрина Г.В. Теория экономического анализа.Учебник. - М.: Новое знание, 2010. -287 с.
- 17.Вахобов А. ва бошқалар. Молиявий ва бошқарув таҳлили. Дарслик. - Т.:Шарк, 2012. -584 б.

18. Абдукаримов И.Т. Как читать и анализировать финансовый отчетность. Учебное пособие. - Т.: Мир экономика и права. -394 с.
19. Аудит: учебник / под ред. Булыгина Р.П. –М.: «ЮНИТИ-ДАНА» , - 2011г.-431стр.
20. Акрамов Э.А. Анализ финансового состояния предприятия. Учебное пособие. -Т.: Финансы, 2003. -276 с
21. Подольский В. Аудит. Учебник.- М.:Изд.Юрайт. 2010г. 605стр.
22. Shoalimov A.X. Tojiboyeva Sh.A. Moliyaviy va boshqaruv tahlili. O'quv qo'llanma. –Т.: TDIU, 2010. -367 b.
23. Маматов З.Т., Аудит. Дарслик., Т.: TDIU, 2014
- 24.Аудиторлик фаолияти буйича услубий кулланмалар туплами./ Х.Косимов, Л.Югай, А.Хошимова, Б.Пардаев, Б.Абдуназаров.-Тошкент, 2010.- 320б.
25. Грачева М.Е. Международные стандарты аудита (МСА): Учебное пособие. - М.: Издательство ПРИОР, 2013. - 100 стр.
- 26.Do'smuratov R. D. Fayziyev Sh. N. va bosh. Audit. O'quv qo'llanma, 1-qism. – Т.: Iqtisod-moliya. 2012. – 178 b.
- 27.Do'smuratov R. D., Fayziyev Sh. N. va bosh. Audit. O'quv qo'llanma, II-qism. – Т.: Iqtisod-moliya. 2012. – 256 b.
- 28.Жарыгласова Б.Т. Международные стандарты аудита. Учебное пособие. - М.: НОРУС, 2013. - 400 стр.
29. Когденко В.Г., Мельник М.В. Экономический анализ в аудите: Учебное пособие. - Юнити-Дана. 2012 г.
30. Фомина В.П., Маркова Н.С.Управленческий анализ в отраслях: Учебное пособие - Издательство Московского государственного открытого университета. 2011 г.
31. Чернов В.А. Экономический анализ: торговля, общественное питание, туристский бизнес: Учебное пособие - Юнити-Дана. 2012 г.
- 32.Сборник методических указаний по аудиту. Х.Косимов, Л.Югай, А.Хошимова, Б.Пардаев, Б.Абдуназаров.- Тошкент, 2009г.-304стр.

33.www.wikipedia.org

34.www.buhgaltinfo.ru

35.www.audit.ru

36.www.ganp.ru

37.www.fr.ru

38. [www. press-cervis.uz](http://www.press-cervis.uz)

39.www.zioynet.uz

40.www.mf.uz

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

3

1-ТЕМА. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ	5
1.1. Значение и задачи анализа при анализе хозяйственной деятельности строительных организаций	5
1.2. Анализ исполнения бизнес плана по запуску и мощности основных фондов	11
1.3. Анализ продолжительности строительных объектов	13
1.4. Анализ состояний незаконченных строительных объектов	14
1.5. Анализ выполнения бизнес-планов по капиталовложениям	15
<i>Ключевые определения</i>	19
<i>Вопросы для проверки знаний студента</i>	19
2-ТЕМА. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПОДРЯДНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, ЗАНИМАЮЩИХСЯ СТРОИТЕЛЬНО-МОНТАЖНЫМИ РАБОТАМИ	20
2.1. Функции экономического анализа и его источники.	20
2.2. Анализ выполнения бизнес плана по объему подрядных работ.	21
2.3. Анализ трудовых факторов.	24
2.4. Анализ факторов средств труда.	28
2.5. Анализ выполнения бизнес планов по индустриализации строительных работ.	32
2.6. Анализ наличия отдельно взятых машин и механизмов и их использования.	34
<i>Ключевые определения</i>	37
<i>Вопросы для проверки знаний студента</i>	37
3-ТЕМА. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ	38
3.1. Задачи и источники анализа при анализе хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий.	38
3.2. Анализ выполнения производственной программы по земледелию.	41
3.3. Анализ выполнения производственной программы по животноводству.	42
3.4. Анализ трудовых факторов.	44
3.5. Анализ средств трудовых факторов.	48
3.6. Анализ факторов трудовых предметов.	51
<i>Ключевые определения</i>	55
<i>Вопросы для проверки знаний студента</i>	55

4- ТЕМА: ОСОБЕННОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТОРГОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ	56
4.1. Значение и задачи анализа при анализе хозяйственной деятельности торговых организаций.	56
4.2. Анализ выполнения бизнес – плана по товар обороту.	57
4.3. Анализ основных факторов, влияющих на объем товарооборота.	60
4.4. Анализ товарного баланса.	64
4.5. Анализ факторов касающиеся трудовых ресурсов и эффективности труда.	65
<i>Ключевые определения</i>	68
<i>Вопросы для проверки знаний студента</i>	68
5-ТЕМА. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ	69
5.1.Цели, задачи и источники аудита в строительных организациях.	69
5.2. Изучение аудитором особенностей деятельности строительных организаций и составление общего плана аудита.	73
5.3. Проверка обеспеченности и правильности проектно-сметной документации.	76
5.4. Аудит завершенных объектов и ввода в действие производственных мощностей и основных фондов.	77
5.5. Аудит расходов строительного производства.	79
5.6. Проверка правильности расчетов с заказчиками.	85
5.7. Проверка раскрытий финансовой отчетности, и подготовка заключительных документов по результатам проверки.	87
<i>Ключевые определения</i>	89
<i>Вопросы для проверки знаний студента</i>	89
6-ТЕМА. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ	90
6.1. Источники аудита в сельском хозяйстве.	90
6.2. Цель и задачи аудита в сельском хозяйстве.	92
6.3. Проверка учета молодого скота.	96
6.4. Наиболее часто встречающиеся, допустимые ошибки	105
<i>Ключевые определения</i>	113
<i>Вопросы для проверки знаний студента</i>	113
7-ТЕМА. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА В ТРАНСПОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	114
7.1. Источники аудита в транспортных организациях.	114
7.2.Задачи аудита в транспортных организациях.	115
7.3. Цель аудита в транспортных организациях.	117
7.4. Проверка состава (структуры) основных средств	118
7.5.Определения особенного внимания к документам при аудите основных средств в транспортных организациях.	119

<i>Ключевые определения</i>	127
<i>Вопросы для проверки знаний студента</i>	127
8-ТЕМА. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	128
8.1. Цель аудита в торговых организациях.	128
8.2. Источники аудита в торговых организациях.	129
8.3. Проверка учета товаров в складах и бухгалтерии.	131
8.4. Проверка движения товарных операций.	135
<i>Ключевые определения</i>	139
<i>Вопросы для проверки знаний студента</i>	139
ГОЛОССАРИЙ	140
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	158

MUNDARIJA

KIRISH	3
1-MAVZU. QURUVCHI TASHKILOTLARI XO‘JALIK FAOLIYATINING IQTISODIY TAHLILI	5
1.1.Qurilish tashkilotlarining xo‘jalik faoliyatini tahlil qilishda tahlilning ahamiyati va vazifalari	5
1.2. Asosiy fondlarning ishga tushirilishi va quvvati bo‘yicha biznes-rejaning bajarilishi tahlili	11
1.3.Qurilish obyektlari davomiyligi tahlili	13
1.4.Tugallanmagan qurilish obyektlari holati tahlili	14
1.5. Kapital qo‘yilmalar bo‘yicha biznes-rejaning bajarilishi tahlili.	15
<i>Tayanch iboralar</i>	19
<i>Nazorat uchun savollar</i>	19
2-MAVZU. QURILISH-MONTAJ ISHLARI BILAN SHUG‘ULLANUVCHI PUDRAT TASHKILOTI XO‘JALIK FAOLIYATINING IQTISODIY TAHLILI	20
2.1. Iqtisodiy tahlil vazifasi va manbalari	20
2.2. Pudrat ishlarining ish hajmi bo‘yicha biznes-rejaning bajarilishi tahlili	21
2.3. Mehnat omillari tahlili	24
2.4. Mehnat vositalarining omillari tahlili	28
2.5. Qurilish ishlarini mexanizatsiyalashtirish va sanoatlashtirish bo‘yicha biznes-rejaning bajarilishi tahlili	32
2.6. Qurilishni moddiy resurslar bilan ta‘minlanishi va ulardan samarali foydalanish tahlili	34
<i>Tayanch iboralar</i>	37
<i>Nazorat uchun savollar</i>	37
3-MAVZU. QISHLOQ XO‘JALIGI KORXONALARI XO‘JALIK FAOLIYATI IQTISODIY TAHLILINING XUSUSIYATLARI	38
3.1. Qishloq xo‘jaligi korxonalari faoliyati tahlilining vazifalari va manbalari	38
3.2. Dehqonchilik bo‘yicha ishlab chiqarish dasturining bajarilishi tahlili	41
3.3. Chorvachilik bo‘yicha ishlab chiqarish dasturining bajarilishini tahlil qilish	42
3.4.Mehnat omillari tahlili	44
3.5. Mehnat vositalari omillari tahlili	48
3.6. Mehnat predmetlari omillari tahlili.	51
<i>Tayanch iboralar</i>	55
<i>Nazorat uchun savollar</i>	55

4-MAVZU. SAVDO TASHKILOTLARI XO‘JALIK FAOLIYATINING IQTISODIY TAHLILI XUSUSIYATLARI	56
4.1.Savdo tashkilotlari xo‘jalik faoliyatini tahlil qilishda tahlilning ahamiyati va vazifalari	56
4.2. Tovar aylanishi bo‘yicha biznes-rejaning bajarilishi tahlili	57
4.3. Tovar aylanmasi hajmiga ta’sir qiluvchi asosiy omillar tahlili	60
4.4. Tovar balansi tahlili	64
4.5. Tovar aylanmasi hajmiga ta’sir etuvchi mehnat omillari tahlili	65
<i>Tayanch iboralar</i>	68
<i>Nazorat uchun savollar</i>	68
5-Mavzu. QURILISH TASHKILOTLARIDA AUDITNING XUSUSIYATLARI	69
5.1. Qurilish tashkilotlarida auditning maqsadi,vazifasi va manbalari	69
5.2. Qurilish tashkilotlarida auditning o‘ziga xos xususiyatlarini o‘rganish va auditning umumiy rejasini tuzish	73
5.3. Loyiha-smeta hujjatlarini to‘g‘riligini tekshirish	76
5.4. Tugallangan qurilish obyektlari va asosiy fondlarning ishga tushirilishi auditi	77
5.5. Qurilish tashkilotlari xarajatlari auditi	79
5.6. Buyurtmachilar bilan xisob-kitoblarning to‘g‘riligini tekshirish	85
5.7. Moliyaviy hisobotga izohlarning to‘g‘riligini tekshirish xamda tekshiruv natijalari bo‘yicha yakuniy hujjatlarni tayyorlash	87
<i>Tayanch iboralar</i>	89
<i>Nazorat uchun savollar</i>	89
6-MAVZU. QISHLOQ XO‘JALIGI KORXONALARI AUDITINING XUSUSIYATLARI	90
6.1.Qishloq xo‘jaligida auditning manbalari	90
6.2.Qishloq xo‘jaligida auditning maqsadi va vazifalari	92
6.3.Yosh chorva mollarini hisobini tekshirish	96
6.4.Ko‘p uchraydigan xatoliklar	105
<i>Tayanch iboralar</i>	113
<i>Nazorat uchun savollar</i>	113
7-MAVZU. TRANSPORT TASHKILOTLARIDA AUDITNING XUSUSIYATLARI	114
7.1. Transport tashkilotlarida auditning manbalari	114
7.2. Transport tashkilotlarida auditning vazifalari	115
7.3.Transport tashkilotlarida auditning maqsadi	117
7.4.Asosiy vositalar tarkibini audit qilish	118
7.5.Transport tashkilotlarida asosiy vositalar auditida hujjatlarga etibor berish	119
<i>Tayanch iboralar</i>	127

<i>Nazorat uchun savollar</i>	127
8-MAVZU. SAVDO TASHKILOTLARIDA AUDITNING XUSUSIYATLARI	128
8.1. Savdo tashkilotlarida auditning maqsadi	128
8.2. Savdo tashkilotlarida auditning manbalari	129
8.3. Ombordagi va buhgalteriyadagi tovarlarni hisobini tekshirish	131
8.4. Tovar muomalalari harakatini tekshirish	135
<i>Tayanch iboralar</i>	139
<i>Nazorat uchun savollar</i>	139
GLOSSARIY	140
FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR	158

CONTENTS

INTRODUCTION	3
1-THEME. ECONOMIC ANALYSIS OF THE ECONOMIC ACTIVITY OF BUILDING ORGANAZATIONS	5
1.1. Tasks and importance of analysis during the economic analysis of the economic activity of building organazations	5
1.2.Importance of carrying out of the business plan due to use the main funds and its power	11
1.3. Analysis of object condition of the unfinished building objects	13
1.4. Analysis of carrying out the business plan due to investments	14
1.5. Control questions for checking students knowledge	15
<i>Key definitions</i>	19
<i>Control questions for checking students knowledge</i>	19
2-THEME.ECONOMIC ANALYSIS OF THE ECONOMIC ACTIVITY OF CONTRACTORS ORGANIZATIONS WHO ARE DEALING WITH THE CONSTRUCTION AND ASSEMBLING WORK	20
2.1.Taks and sources of the economic analysis	20
2.2. Analysis of carrying out the business plan due to the volume of contract work	21
2.3.Analysis of labour factors	24
2.4.Analysis of factors of labour facilities	28
2.5. Analysis of carrying out the business plan due to industrialization of bulding work	32
2.6. Analysis of profitable indices and finansial results	34
<i>Key definitions</i>	34
<i>Control questions for checking students knowledge</i>	37
3-THEME. ECONOMIC ANALYSIS OF THE ECONOMIC ACTIVITY OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS	38
3.1.Taks and importance of of analysing the cost price of gricultural products	38
3.2.Analysis of carrying out the production program by farming	41
3.3.Analysis of carrying out the production program by livestock farming	42
3.4.Analysis of labour factors	44
3.5.Analysis of labour facilities	48
3.6.Analysis of the use of land and water	51
<i>Key definitions</i>	55
<i>Control questions for checking students knowledge</i>	55

4-THEME. ECONOMIC ANALYSIS OF THE ECONOMIC ACTIVITY OF TRADE ORGANIZATIONS	56
4.1.Tasks and importance of analysis during the economic analysis of economic activity of trade organizations	56
4.2.Analysis of carrying out of the business plan by circulation of goods	57
4.3.Analysis of the main factors influencing to the capacity of goods circulation	60
4.4.Analysis of circulation expenses	64
4.5.Analysis of financial results	65
<i>Key definitions</i>	68
<i>Control questions for checking students knowledge</i>	68
5-THEME. AUDIT OF BUILDING FEATURES	69
5.1. Objectives, tasks and sources of audit in construction organizations	69
5.2. Audience research features of construction organizations and making the overall audit plan	73
5.3. Checking availability and accuracy of design and estimate documentation	76
5.4. Audit completed projects and commissioning of production facilities and fixed assets	77
5.5. Audit costs of building production	79
5.6. Checking the accuracy of calculations with customers	85
5.7. Checking the disclosure of financial reporting and the preparation of the final documents on the audit	87
<i>Key definitions</i>	89
<i>Control questions for checking students knowledge</i>	89
6- THEME. FEATURES OF AUDIT IN AGRICULTURE	90
6.1. Sources audit in agriculture	90
6.2. The purpose and objectives of the audit in agriculture	92
6.3. Checking account young cattle	96
6.4. Common, acceptable error	105
<i>Key definitions</i>	113
<i>Control questions for checking students knowledge</i>	113
7 -THEME. Features of audit in the transport organization	114
7.1. Sources audit transport organizations	114
7.2. Audit objectives in transport organizations	115
7.3. The purpose of the audit in the transport organizations	117
7.4. Checking the composition (structure) of fixed assets	118
7.5. Definitions special attention to the documents in the audit of	119

fixed assets in the transportation organizations	
<i>Key definitions</i>	127
<i>Control questions for checking students knowledge</i>	127
8 -THEME. FEATURES OF AUDIT IN TRADE ORGANIZATION	128
8.1. The purpose of the audit in commercial organizations	128
8.2. Sources audit in commercial organizations	129
8.3. Checking account of the goods in the warehouse and accounting	131
8.4. Checking the movement of commodity operations	135
<i>Key definitions</i>	139
<i>Control questions for checking students knowledge</i>	139
GLOSSARY	140
REFERENCES	158