

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕСПЕЦИАЛЬНОГО  
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

**САМАРКАНДСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И СЕРВИСА**

**ФАКУЛЬТЕТ БАНКОВСКО-ФИНАНСОВЫХ УСЛУГ**

**КАФЕДРА «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ»**

*«Допускается к защите»*  
*Заведующий кафедрой, проф. К.Б. Уразов*  
\_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_\_ 2013 г.

# **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему:

## **УЧЕТ И АУДИТ МАТЕРИАЛОВ**

(на примере ООО «ИСТИКЛОЛ»)

Студента учебного направления

«Бухгалтерский учет и аудит» группы БХ-210

**МУСТАФАЕВА АЗАМАТА ЯЗДОНОВИЧА**

**Научный руководитель : СТ. ПРЕПОДАВАТЕЛЬ Амонов А.А.**

**Самарканд - 2014**

# ОГЛАВЛЕНИЕ

## Содержание

Введение.....	4
<b>Глава 1. Теоретические основы, учёт и аудит материалов</b>	
1.1 Товарно-материальные запасы и их классификация.....	6
1.2 Оценка и задачи учёта материалов.....	13
1.3 Цель, задачи, источники и последовательность аудита материалов.....	21
<b>Глава 2. Учёт материалов</b>	
2.1 Краткая характеристика финансово-хозяйственной деятельности ООО «Истиклол».....	26
2.2 Учёт материалов.....	31
2.3 Учёт готовой продукции.....	37
2.4 Учёт товаров .....	43
<b>Глава 3. Аудит материалов</b>	
3.1 Аудит материалов.....	48
3.2 Аудит готовой продукции.....	51
3.3 Аудит товаров.....	55
<b>Глава 4. Безопасность жизнедеятельности на предприятии ООО «Истиклол»</b>	
4.1. Обязанности по организации здоровых условий труда.....	58
4.2. Организация обеспечения пожарной безопасности.....	60
Заключение.....	62
Список использованной литературы.....	64
Приложения.....	66

## **Введение**

**Актуальность темы.** Учета и аудита материалов, как факторы, обеспечивающие хозяйственную деятельность предприятия, играют важное значение. От того как предприятие снабжено производственными запасами (по количеству, качеству, ассортименту) зависит его основная деятельность и выполнение производственной программы, а в конечном итоге объём реализации продукции, объём его дохода.

В нынешних условиях, поэтапного переходного периода к рыночным отношениям важное значение приобретает также экономия материальных ресурсов, снижение себестоимости выпускаемой продукции, выпуска импортной и импортно-ориентированной продукции. Эту истину ещё раз доказывает нынешний мировой финансово-экономический кризис. Одним из путей выхода из этого кризиса является введение на предприятиях жёсткого режима экономии и снижения себестоимости продукции. По этому поводу наш Президент И.А. Каримов пишет в своей книге: «В третьих, повышение конкурентоспособности предприятий за счёт введения жёсткого режима экономии, стимулирование снижения производственных затрат и себестоимости продукции».

В 2008 году одобрены предложения хозяйствующих субъектов по реализации мер направленных на снижение в текущем году себестоимости продукции не менее чем на 20 процентов в ведущих отраслях экономики<sup>1</sup>.

Серьёзные требования в этой связи предъявляются к учёту товарно-материальных запасов. Эти требования ориентирует учётных работников на дальнейшее улучшение системы учёта и отчётности, экономического анализа, контроля и аудита за правильным и эффективным расходованием материалов, учёта всех отходов и потерь. Особое внимание требуется уделить унификации форм первичной документации, применению дифференцированных, экономически обоснованных норм запасов материальных ресурсов, обеспечению учёта их фактических остатков и разработке показателей, характеризующих потери материалов, усилению ответственности за их нерациональное использование. Аудит товарно-материальных запасов является важным участком аудита, так как именно на этом участке учёта, при отсутствии надлежащего контроля над состоянием и сохранностью использования сырья и материалов, готовой продукции и товаров, может предоставить возможность нерадивым работникам прибегнуть к фактам мошенничества, присвоения и хищения. Этим и определяется актуальность учёта и аудита материальных ценностей.

**Изученность темы:** Вопросы бухгалтерского учёта и аудита товарно-материальных запасов достаточно хорошо исследованы в работах зарубежных и отечественных авторов. Однако отсутствуют комплексные исследования, рас-

сма­три­ва­ю­щие место и роль ТМЗ в деятельности предприятий с различными организационно-правовыми формами собственности.

**Цель исследования:** На основе изучения литературных источников, нормативных документов и непосредственно практических материалов изучить состояние бухгалтерского учёта и аудита материалов и дать предложения и рекомендации по их совершенствованию.

**Задачи исследования:** Исходя из цели выпускной квалификационной работы, выделены следующие её задачи;

1. Раскрыть сущность, классификацию, оценку, задачи учёта и аудита материалов;
2. Раскрыть методические и организационные особенности учёта и аудита материалов;
3. Изучить состояние учёта и аудита материалов и разработать рекомендации и предложения по их совершенствованию.

**Объект исследования:** Объектом для выполнения дипломной работы выбран ООО «Истиклол», предприятие предоставляющее услуги по переработке сельскохозяйственной продукции.

**Структура работы:** Работа состоит из введения, четырёх глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

В введении работы рассмотрены её актуальность, степень изученности, цель и задачи, а также объект исследования.

В первой главе дипломной работы «Теоретические основы учёта и аудита материалов» рассматриваются сущность, классификация, оценка, задачи бухгалтерского учёта и аудита, а также источники и последовательность аудита материалов.

Во второй главе дипломной работы «Учёт материалов» рассмотрены состояние учёта материалов, готовой продукции и товаров, и разработка рекомендаций по их улучшению.

Третья глава дипломной работы имеет название «Аудит материалов», где рассмотрены последовательность аудита производственных запасов, готовой продукции и товаров, а также рекомендаций по их совершенствованию.

Четвёртая глава дипломной работы «Безопасность жизнедеятельности на предприятии», рассматривает создание на всех предприятиях условий труда, отвечающие требованиям безопасности и гигиены составляет обязанности администрации промышленных предприятий.

**В заключении работы:** приведены выводы и предложения, вытекающие из содержания главы дипломной работы.

В приложении работы приведены практические материалы ООО «Истиклол», которые были использованы в процессе выполнения дипломной работы.

## **Глава 1. Теоретические основы учёта и аудита материалов**

### **1.1. Товарно-материальные запасы и их классификация**

В соответствии с НСБУ №4, товарно-материальные запасы являются активами, которые находятся в хозяйствующих субъектах в виде:

-запасов сырья и материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, тары и тарных материалов, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, прочих материалов, предназначенных для производства продукции, выполнения работ, предоставления услуг, обслуживания производства, административных потребностей и иных целей;

-молодняка животных, взрослых животных, находящихся на откорме и нагуле, птиц, семей пчёл, взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм) скота, принятого со стороны для реализации;

-незавершённого производства, выполнения работ и услуг в виде незаконченных обработкой и сборкой деталей, узлов, изделий и незаконченных технологических процессов. Незавершённое производство на хозяйствующих субъектах, выполняющих работы и предоставляющих услуги, состоит из расходов на выполнение незаконченных работ (услуг), по которым не оформлены приёмо-сдаточные документы и хозяйствующим субъектом ещё не признан доход;

-готовой продукции, изготовленной на предприятии (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией)), которая предназначена для продажи и соответствует техническим и качественным характеристикам, предусмотренным договором или требованием других документов, в случаях, установленных законодательством;

-товаров, приобретённых (полученных) от других юридических или физических лиц, и предназначенных для продажи или перепродажи без дополнительной обработки в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта. При этом объекты долгосрочных активов (здания, сооружения, транспортные средства, имущественные (исключительные) права и другие) также могут являться товаром в случаях, если они приобретены в целях дальнейшей продажи или перепродажи. Товарно-материальные запасы всегда считались фактором, обеспечивающим безопасность системы материально-технического снабжения, её гибкое функционирование, и являлись своего рода «страховкой». В хозяйственной практике существует три вида товарно-материальных запасов. (см. рис.1).

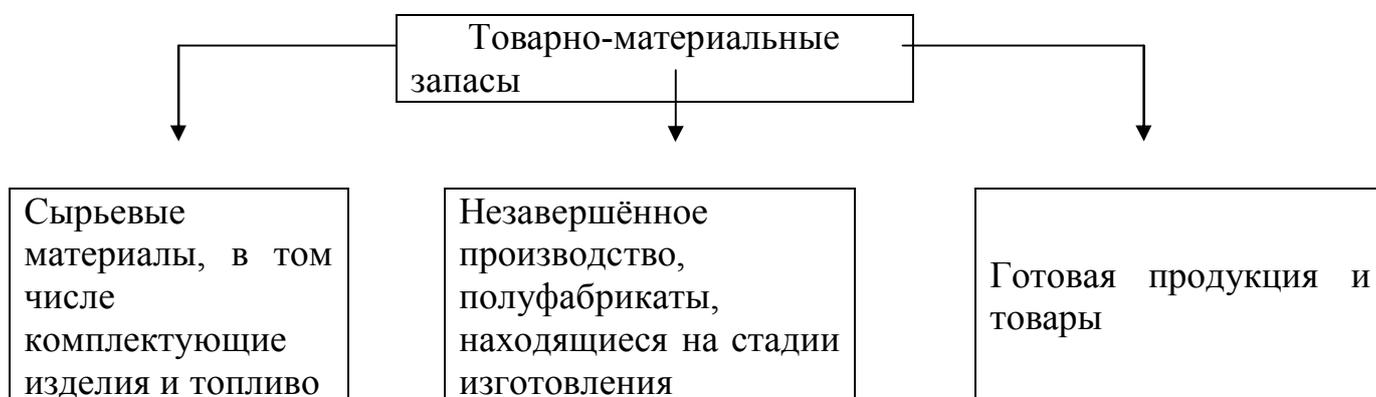


Рис. 1 Виды товарно-материальных запасов.

В зависимости от их целевого назначения они подразделяются на следующие категории (см. рис. 2)

Необходимость технологических, т.е. переходных запасов заключается в том, что в любой момент времени в системе материально-технического снабжения обычно имеются определённые запасы, движущиеся из одной части этой системы в другую. В тех же случаях материально-технического снабжения, когда перемещение запасов с одного уровня на другой занимает много времени, объёмы переходных запасов будут велики. Основная причина разделения товарно-материальных запасов на текущие (циклические) состоит в наличии особенности у большинства предпринимательских структур, заключающейся в том, что товарно-материальные запасы заказываются в количествах, избыточных по отношению к необходимым на данный момент объёмам. Тому может быть ряд причин: задержка с получением заказанных товаров в полном объёме, что вынуждает заказчиков (в особенности посредников) хранить в какое-то время те, или иные товары на складе. Скидки, предоставляемые заказчикам при продаже им товаров крупными партиями; налогообложение торговых сделок с минимальным размером партий, делающее невыгодной отправку заказчику товаров в количествах меньше установленного размера, и некоторые другие. При этом существуют определённые ограничения на размер товарно-материальных запасов. Ограничителем выступают издержки их хранения. По этому возникает необходимость достижения баланса между преимуществами и недостатками, с одной стороны-заказывания, а с другой-хранения товаров. Этот баланс достигается выбором оптимального объёма партий заказанных товаров или определением экономического (оптимального) размера заказа.

Резервные (страховые или «буферные») материальные запасы иногда называют «запасами для компенсаций случайных колебаний спроса» (к этой категории запасов относятся также спекулятивные запасы, создаваемые на случай ожи-

даемых изменений спроса или предложения на ту или иную продукцию, например, в связи с трудовыми конфликтами, поднятием цен или отложенным спросом). Таким образом, существует много причин для создания товарно-материальных запасов в хозяйствующих субъектах, однако, общим для них является стремление субъектов производственной деятельности к экономической безопасности.

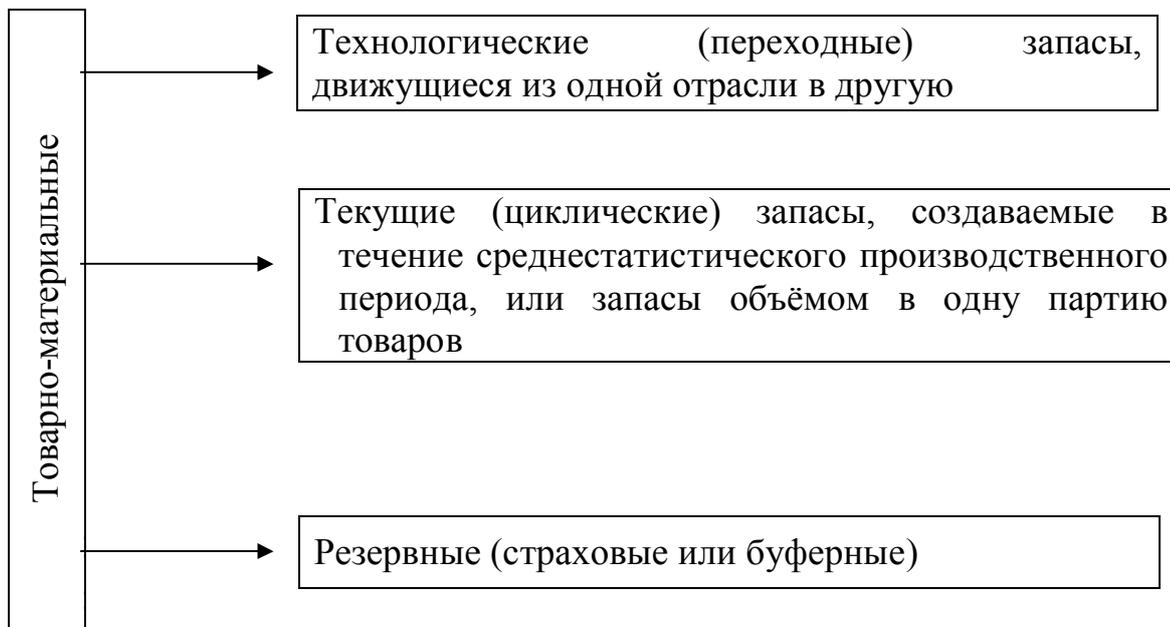


Рис 2. Категории ТМЗ, в зависимости от их целевого назначения

При этом следует отметить, что стоимость создания запасов и неопределённость условий сбыта не способствуют возрастанию значимости дорогостоящей резервной сети «безопасности» в глазах руководства хозяйствующих субъектов, поскольку объективно противоречат повышению эффективности производства.

С целью правильной и полной организации учёта товарно-материальных запасов важное значение имеет их научно-обоснованная классификация и оценка.

В соответствии с характером владения, материально-производственные запасы подразделяются на ценности, принадлежащие организации по праву собственности, а также праву хозяйственного ведения или оперативного управления (собственник) и не принадлежащие ей по такому праву (несобственные) (см. рис.3).

К товарно-материальным ценностям, принадлежащим организации, относятся изготовленные, купленные либо полученные в иной форме ценности, которые находятся на складе и в производстве. Товарно-материальные ценности, не принадлежащие организации по праву собственности и другому аналогичному праву, но по условиям договора находящиеся у неё, учитываются отдельно по их видам за балансом.

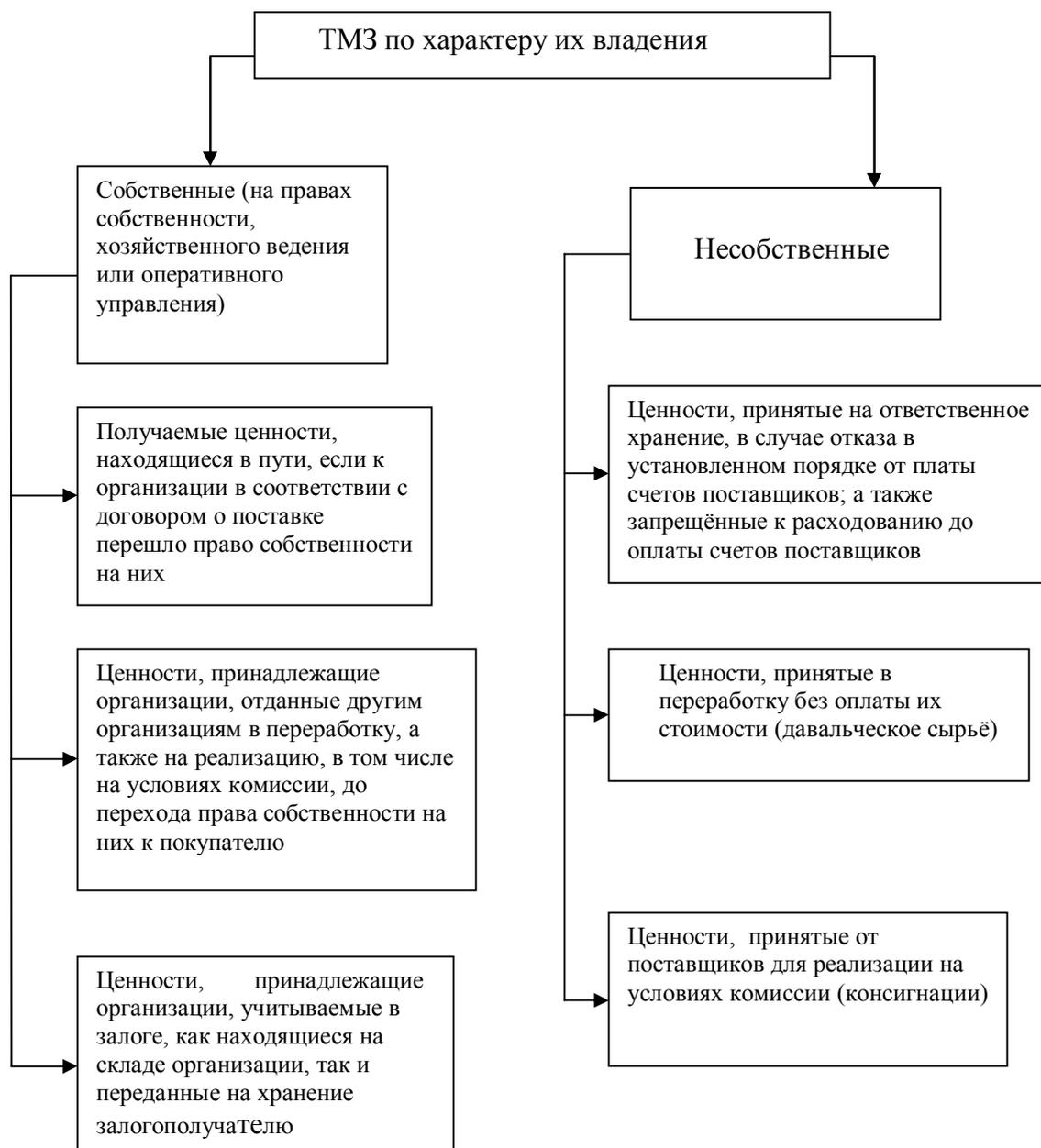


Рис.3. ТМЗ по характеру их владения.

В соответствии с порядком использования товарно-материальные ценности подразделяются следующим образом (см. рис. 4).

В зависимости от роли в процессе производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, материалы подразделяются на следующие группы:

- сырьё и основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- топливо;
- запасные части;
- тара и тарные материалы;

- покупные полуфабрикаты;
- возвратные отходы производства;
- прочие материалы.

Сырьё и основные материалы составляют материальную (вещественную) базу вырабатываемой продукции или являются необходимыми компонентами её изготовления.

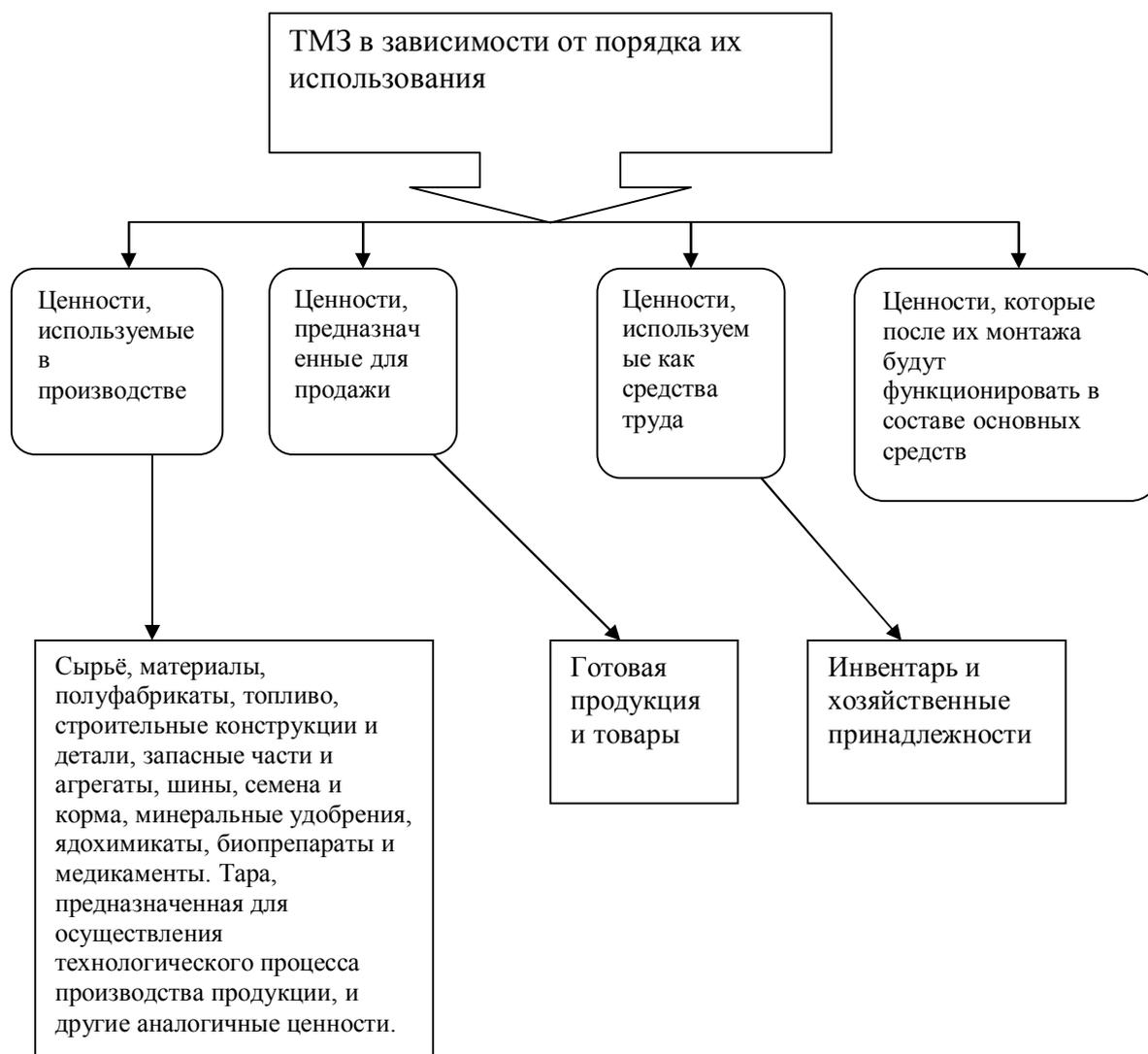


Рис.4 Классификация ТМЗ в зависимости от порядка их использования

Сырьём, называют продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (уголь, руды, зерно и.т.п.). А материалами продукцию обрабатывающей промышленности (ткань, сахар, мука и.т.п.).

Вспомогательные материалы потребляются для хозяйственных нужд, технологических целей, содействия производственному процессу. Вспомогательные материалы используются для воздействия на сырьё и основные материалы с целью придания продукции определённых потребительских свойств.

Топливо предназначается для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления зданий. Топливо бывает нескольких видов: нефтепродукты (нефть, дизельное топливо, бензин). Твёрдое топливо (уголь, дрова), и газообразное топливо.

Запасные части служат для ремонта и замены износившихся частей машин, оборудования и транспортных средств. К запасным частям относятся автомобильные шины в запасе и в обороте. Тара и тарные материалы-предметы, используемые для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики и коробки), а также материалы и детали, предназначенные для изготовления тары и её ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клёпка, обручное железо и др.).

Покупные полуфабрикаты-это продукция сторонних организаций, которая потребляется в производственном цикле данной организации. Требует затрат по дальнейшей обработке или сборке, и входит в материальную основу производимой продукции. Примером покупных полуфабрикатов могут служить компьютерные платы, строительные конструкции.

Возвратные отходы производства-это остатки сырья и материалов (опилки, стружки и др.), образующиеся в процессе производства продукции и полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов.

Прочие материалы-неисправимый брак, а также материальные ценности, полученные от выбытия основных средств и инвентаря, и хозяйственных принадлежностей (металлом, утильсырьё, изношенные шины), которые не могут быть использованы в данной организации в составе материалов, топлива или запасных частей.

Наиболее распространёнными видами товарно-материальных запасов являются: сырьё, незавершённое производство, готовая продукция. Запасы товаров для перепродажи, компоненты готовой продукции, наливные или насыпные вещества (нефть, мука и т.д.) Машины и оборудование, выступающие в качестве основных средств для хозяйствующего субъекта, их закупающего, вплоть до момента их продажи, являются товарно-материальными запасами для хозяйствующего субъекта, их производящего.

Различают следующие виды товарно-материальных запасов (набор конкретных разновидностей товарно-материальных запасов у хозяйствующего субъекта зависит от специфики её деятельности).

Товарные запасы-купленные компанией товары, предназначенные для дальнейшей перепродажи. При этом хозяйствующий субъект, как правило, не вносит существенных изменений в их физическую форму, уже при закупке у поставщика они являются готовой продукцией. Однако в ряде случаев занимающейся перепродажей хозяйствующий субъект осуществляет комплектацию таких товаров, их компоновку в некие системы (например, объединение нескольких станков в производственную линию, которая в дальнейшем целиком поставляется покупателю). Товарные запасы составляют основную часть товарно-материальных запасов у торгово-закупочных компаний, компаний специализирующихся на комплектации и т.д.

Производственные запасы-это купленные или самостоятельно изготовленные изделия, подлежащие дальнейшей переработке хозяйствующего субъекта. Они делятся на следующие виды:

Сырьё – купленное или полученное другим способом (например, добычей), товары, находящиеся в собственности хозяйствующего субъекта и предназначенные для дальнейшей переработке.

Незавершённое производство-товары, превращение которых в готовую продукцию требует их дальнейшей переработки. Их стоимость определяется как сумма уже осуществлённых к данному моменту затрат на сырьё, рабочую силу и распределённых на единицу незавершённого производства накладных расходов (расходов, непосредственно не связанных с изготовлением конкретной единицы продукции), осуществляемых для обеспечения производственного процесса в целом: (затраты на отопление, электроэнергию, водоснабжение и.т.д.).

Готовая продукция-это законченные производством изделия, предназначенные для реализации. Их стоимость определяется как сумма прямых затрат и накладных расходов.

Вспомогательные материалы-быстрорасходуемые материалы, стоимость которых отражается при их покупке как общие затраты или затраты на реализацию (конторские принадлежности, упаковка и.т.д.). Указанные классификации производственных запасов используются для построения синтетического и аналитического учёта, а также составления статистического отчёта об остатках, поступлений и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Внутри каждой из перечисленных групп, материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру материалов присваивают краткое числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают его в специальный реестр, который называют номенклатурным ценником. В номенклатурном ценнике указывают также твёрдую учётную цену и единицу измерения материалов.

При использовании в учёте ЭВМ содержание номенклатуры-ценника можно существенно расширить, введя в него показатели нормы запаса, номеров группы синтетических счетов и отдельных счетов, и некоторые другие постоянные признаки.

## 1.2. Оценка и задачи учёта материалов

Согласно статье 12 Закона Республики Узбекистан «О бухгалтерском учёте», а также пункту 11 НСБУ №4, товарно-материальные запасы оцениваются по наименьшей из двух оценок по фактической себестоимости (цене приобретения или производственной себестоимости) или по рыночной цене (чистой стоимости реализации) на конец отчётного периода. Другими словами, при отражении в финансовой отчётности (в строке 140 бухгалтерского баланса-форма №1) стоимости остатков товарно-материальных запасов, хозяйствующие субъекты на дату составления баланса должны сопоставить фактическую себестоимость (цену приобретения или производственную себестоимость). Конкретной статьи товарно-материальных запасов с его рыночной стоимостью, определённой на дату составления баланса, и отражать по соответствующей строке бухгалтерского баланса по той стоимости, которая из них будет наименьшей.

В соответствии с пунктом 13 НСБУ №4, товарно-материальные запасы подлежат первоначально включению в бухгалтерский баланс организации по себестоимости, которая включает в себя стоимость приобретения (суммы уплачиваемые поставщику) и все затраты, связанные с их приобретением, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан).

Обычно в практике бухгалтерского учёта и налогообложения стоимость приобретения товарно-материальных запасов (суммы, уплачиваемые поставщику) и все затраты, связанные с приобретением, вместе называют покупной стоимостью товарно-материальных запасов.

К затратам, связанным с приобретением товарно-материальных запасов и включаемым в их себестоимость (т.е. покупную стоимость), относятся:

- таможенные пошлины и сборы;
- суммы налогов и сборов, связанных с приобретением единицы товарно-материальных запасов (если они не возмещаются предприятию);
- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим и посредническим предприятиям, через которые приобретены товарно-материальные запасы;
- расходы по сертификации товарно-материальных запасов и их испытанию в соответствии с техническими условиями, связанными с приобретением товарно-материальных запасов;
- транспортно-заготовительные расходы по заготовке и доставке товарно-материальных запасов до места их текущего расположения или использования. Они включают затраты по заготовке, оплате тарифов (фрахта) за погрузочно-разгрузочные работы и транспортировку товарно-материальных запасов всеми видами транспорта до места их текущего расположения или использования, включая расходы по страхованию рисков транспортировки товарно-материальных запасов;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товарно-материальных запасов.

Затраты по приобретению товарно-материальных запасов определяются на основании первичных документов, подтверждающих их возникновение.

При этом, торговые скидки, скидки и другие подобные вычеты производятся при определении затрат на приобретение товарно-материальных запасов.

Следует также учесть, что в практике бухгалтерского учёта часто распространенной ошибкой является включение в себестоимость приобретенных товарно-материальных запасов расходов по оплате их приобретения. Так, согласно пункту 13 НСБУ №4, расходы, связанные с оплатой приобретённых товарно-материальных запасов (к примеру расходы по открытию аккредитива, комиссия банка за переводы, комиссия по конвертации валюты при приобретении товарно-материальных запасов за иностранную валюту и другие банковские услуги), с подготовкой, регистрацией и закрытием контрактов по приобретению и другие расходы, непосредственно не связанные с приобретением, не включаются к фактическим затратам на приобретение товарно-материальных запасов.

При приобретении или изготовлении товарно-материальных запасов за счёт заёмного капитала расходы в виде процентов за пользование кредитом (займом) не включаются в себестоимость товарно-материальных запасов, приобретенных полностью или частично за счёт него. В пункте 14 НСБУ №4 предусматривается, что если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа за приобретаемые товарно-материальные запасы, то данные товарно-материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учёту по стоимости реализуемых, без предоставления отсрочки или рассрочки платежа. При этом возникающая разница между стоимостью товарно-материальных запасов, реализуемых без предоставления отсрочки или рассрочки, и общей суммой платежей по приобретаемым товарно-материальным запасам, признаются как финансовые расходы (затраты по процентам) на протяжении периода отсрочки или рассрочки платежа. В зависимости от удельного веса текущего платежа, в общей сумме платежей по отсрочке или рассрочке.

Согласно пункту 15 НСБУ №4, транспортно-заготовительные расходы организации принимаются к учёту или относятся на стоимость приобретённых товарно-материальных запасов по одному из следующих методов:

-непосредственного (прямого) включения транспортно-заготовительных расходов в себестоимость товарно-материальных запасов (присоединение к договорной цене, присоединение к денежной оценке вклада, внесённого в уставной капитал, присоединение к текущей стоимости полученных безвозмездно и т.п.).

-отнесение транспортно-заготовительных расходов на отдельный синтетический счёт 1510 «Заготовление и приобретение материалов» согласно расчётным документам поставщика с последующим отнесением их в себестоимость товарно-материальных запасов или по мере использования на производственные затраты и (или) на расходы периода по элементу «материалы».

Следует иметь в виду, что первый метод-метод непосредственного (прямого) включения транспортно-заготовительных расходов в себестоимость товарно-

материальных запасов целесообразно применять в организациях с небольшой номенклатурой товарно-материальных запасов, а также в случаях существенной значимости стоимости отдельных видов и групп товарно-материальных запасов. При использовании второго метода сумма транспортно-заготовительных расходов обобщается отдельно и распределяется между соответствующими наименованиями товарно-материальных запасов (партиями, группами, на которые эти транспортно-заготовительные расходы относятся).

Сумма транспортно-заготовительных расходов, которая обобщается отдельно, в зависимости от периода, установленного в учётной политике организации, распределяется между суммой остатка товарно-материальных запасов на конец периода и суммой товарно-материальных запасов, которые выбыли (использованы, реализованы, безвозмездно переданы и т.п.) за период. Сумма транспортно-заготовительных расходов, которая относится к выбывающим товарно-материальным запасам, определяется как произведение среднего процента транспортно-заготовительных расходов и стоимости выбывших товарно-материальных запасов. С отражением её на тех же счетах учёта, в корреспонденции с которыми отражено выбытие этих товарно-материальных запасов. Средний процент транспортно-заготовительных расходов определяется делением суммы остатка транспортно-заготовительных расходов на начало периода, и транспортно-заготовительных расходов понесённых за период, на сумму остатка товарно-материальных запасов на начало периода и товарно-материальных запасов, поступивших за период.

Следует также подчеркнуть, что применяемый метод учёта транспортно-заготовительных расходов должен быть отражён в учётной политике организации в порядке, установленном законодательством.

В месте с тем для предприятий, занимающихся куплей-продажей товаров (торговых организаций), пунктом 22 НСБУ №4 предусмотрено, что они могут, то есть имеют право учитывать товары, приобретённые со стороны для перепродажи по стоимости их приобретения (по цене, уплаченной поставщиком в соответствии с договором). При этом затраты, связанные с приобретением товаров, предусмотренные пунктом 13 НСБУ №4, относятся на расходы периода (по реализации) организации в том отчётном периоде, в котором они возникли. Соответственно, данная норма не является обязательной для всех предприятий, занимающихся торговой деятельностью. Право выбора метода оценки товаров, приобретённых для перепродажи, остаётся в распоряжении руководства хозяйствующих субъектов, занимающихся торговой деятельностью. Следовательно, применяемый порядок учёта товарно-материальных запасов должен быть отражён в учётной политике организации.

Таким образом, резюмируя вышеизложенное, можно выделить следующие основные моменты оценки товарно-материальных запасов, поступившие хозяйствующему субъекту:

Фактической себестоимостью товарно-материальных запасов при их изготовлении самим хозяйствующим субъектом признаётся их производственная себестоимость. Определяемая в соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), и о порядке формирования

финансовых результатов. Утверждённым Постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года за №54.

Фактическая себестоимость товарно-материальных запасов, приобретённых в иностранной валюте, определяется в суммах путём пересчёта суммы в иностранной валюте по курсу Центрального Банка Республики Узбекистан на дату заполнения грузовой таможенной декларации, включая соответствующие фактические затраты на приобретение товарно-материальных запасов.

Фактическая себестоимость товарно-материальных запасов полученных в счёт вклада в уставной капитал хозяйствующих субъектов, определяется, исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями хозяйствующего субъекта, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан.

Фактическая себестоимость товарно-материальных запасов, полученных хозяйствующим субъектом безвозмездно (по договору дарения), а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется, исходя из их текущей стоимости на дату принятия бухгалтерского учёта с учётом соответствующих фактических затрат на приобретение товарно-материальных запасов.

Фактическая себестоимость товарно-материального запаса, полученного в обмен на аналогичный товарно-материальный запас в установленный законодательством порядке, равна балансовой стоимости переданного товарно-материального запаса.

В случае обмена товарно-материальных запасов с доплатой, фактическая себестоимость товарно-материальных запасов, приобретённых в обмен на аналогичный товарно-материальный запас, равна балансовой стоимости переданных товарно-материальных запасов. Увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов, которая была передана при обмене.

Фактическая себестоимость товарно-материального запаса, полученного в обмен на не аналогичный товарно-материальный запас в установленном законодательством порядке, равна текущей стоимости переданного товарно-материального запаса.

В случае обмена товарно-материальных запасов с доплатой, фактическая себестоимость товарно-материальных запасов, приобретённых в обмен на не аналогичный товарно-материальный запас, равна текущей стоимости переданных товарно-материальных запасов. Увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов, которая была передана при обмене.

Фактическая себестоимость товарно-материальных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств денежными средствами в установленном законодательством порядке, признаётся текущая стоимость ценностей. Переданных или подлежащих передаче хозяйствующим субъектам. Устанавливается, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах хозяйствующий субъект определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установления стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче хозяйствующим субъектом, стоимость активов, полученных хозяйствующим субъектом по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется, исходя из текущей стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные товарно-материальные запасы.

Фактическая себестоимость переведённых из состава долгосрочных активов в состав товарно-материальных запасов устанавливается равной балансовой стоимости этих долгосрочных активов.

Фактическая себестоимость выявленных излишних товарно-материальных запасов определяется, исходя из текущей стоимости аналогичных товарно-материальных запасов на дату обнаружения.

Себестоимость товарно-материальных запасов при обеспечении услуг состоит в основном из затрат на заработную плату и других затрат на персонал, непосредственно занятый в предоставлении услуг, включая контролирующий персонал, и связанные с этим накладные расходы. Затраты на оплату труда и другие затраты, связанные с реализацией, и административно-управленческие расходы не включаются в себестоимость, но признаются как расходы периода, в котором они произошли.

При оказании услуг, товарно-материальные запасы включают в себя затраты на услуги, по которым хозяйствующий субъект ещё не признал доход.

Товары, приобретённые хозяйствующим субъектом для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Хозяйствующим субъектам, осуществляющим розничную торговлю, в целях надлежащего контроля над деятельностью материально-ответственных лиц, разрешается производить оценку приобретённых товаров по продажной стоимости с отдельным учётом наценок на счетах бухгалтерского учёта.

В соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учёта Узбекистана, которые были разработаны и приняты на основе международных стандартов. Для учёта стоимости отдельных наименований товарно-материальных ценностей предусмотрены следующие методы: метод средневзвешенной стоимости (AVECO) и метод FIFO.

В зарубежной практике применяется также метод LIFO, который даёт наименьшую прибыль в период инфляции и наибольшую прибыль в период дефляции т.е. снижение цен. Суть данного метода сводится к оценке по ценам последних покупок (LIFO последним поступил - первым продан). Это значит что себестоимость товаров, приобретённых последними, используется для определения стоимости товаров проданных в первую очередь, себестоимость запасов на конец отчётного периода рассчитывается на основе себестоимости товаров, приобретённых первыми. Поэтому такой метод применяется за рубежом, чаще всего в розничной торговле. Однако в силу разных объективных условий такой метод оценки ТМЗ НСБУ РУз к применению не рекомендован.

Метод средневзвешенной стоимости AVECO – такой метод оценки предусматривает, что стоимость каждой единицы ТМЗ определяется средневзвешенной стоимостью однотипных единиц ТМЗ в начале отчётного

периода и стоимостью однотипных единиц, приобретённых или произведённых в течении отчётного периода. Средневзвешенная стоимость единиц ТМЗ определяется делением всей стоимости ТМЗ на количество единиц этих запасов. Метод FIFO-представляет собой понятие первым поступил - первым продан. Данный метод является наиболее распространённым и предпочтительным. При применении метода FIFO в первую очередь на себестоимость произведённой продукции списывается стоимость запасов, приобретённых или произведённых первыми.

С точки зрения имущественной принадлежности готовая продукция включается в состав оборотных средств. В соответствии с нормативными документами в балансе предприятия готовая продукция должна быть отражена по фактической произведённой себестоимости, которая является совокупностью затрат на основе использования в процессе производства: основных средств, материалов, топлива энергии, трудовых ресурсов и других.

Фактическую себестоимость готовой продукции чаще всего становится возможным рассчитать только по окончании отчетного периода. Движение же продукции, особенно на крупных предприятиях, происходит ежедневно, поэтому для текущего учёта иногда принимают условную оценку продукции нормативную величину. В конце месяца при сопоставлении фактической и нормативной себестоимости выявляются отклонения, и учётная цена доводится до фактической себестоимости. Отклонения показывают экономию или перерасход, допущенные предприятием, и поэтому характеризует результаты его работы в процессе производства. Оценка готовой продукции в текущем учёте согласно НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» может осуществляться по одному из методов: FIFO или средневзвешенной.

Основные задачи учёта товарно-материальных запасов и предъявляемые требования при принятии их к бухгалтерскому учёту приведены на (рис.5 и 6).

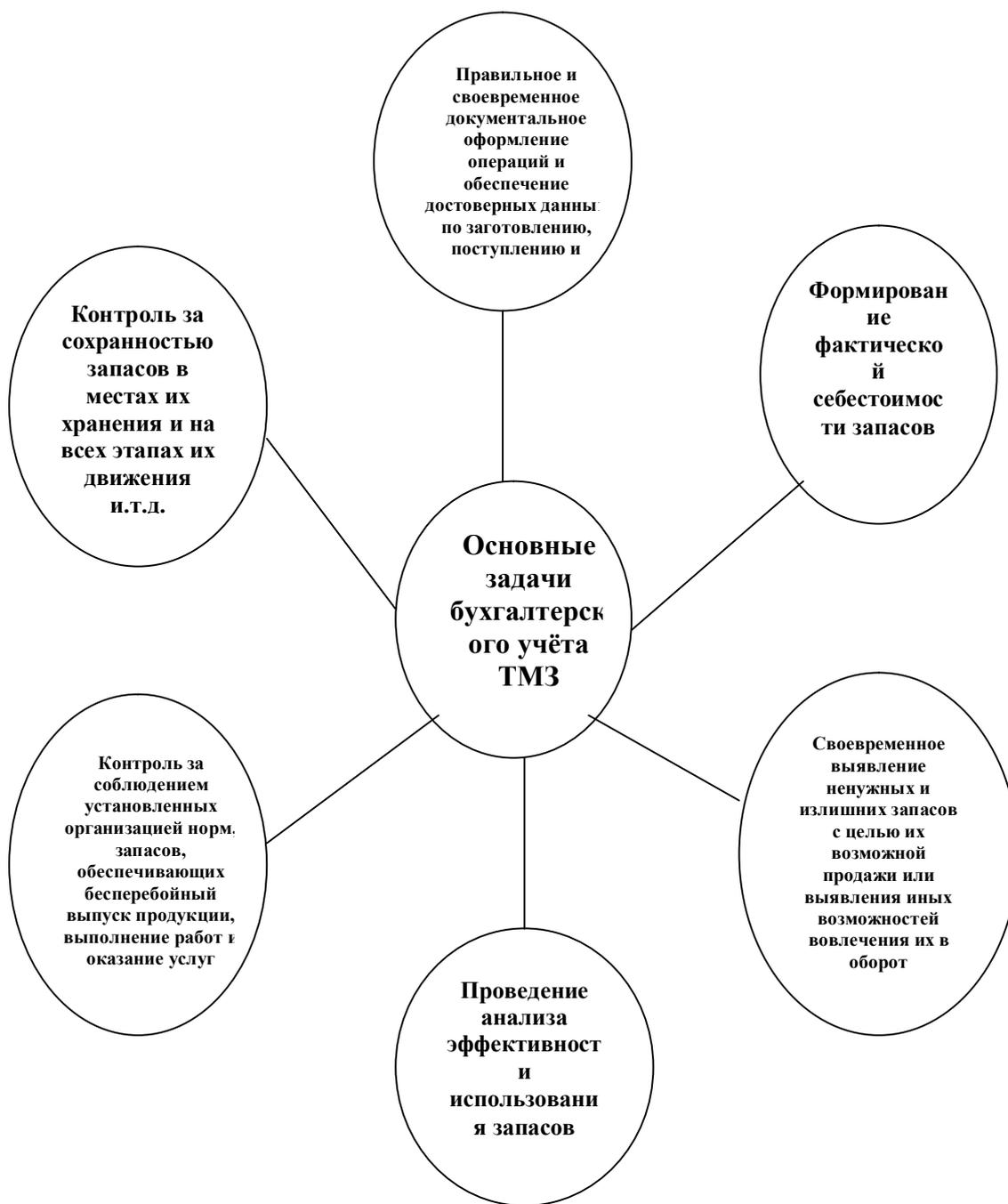


Рис.5. Основные задачи бухгалтерского учёта ТМЗ



Рис.6. Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учёту товарно-материальных запасов.

### 1.3. Цель, задачи, источники и последовательность аудита материалов

Цель аудиторской проверки учёта производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных запасов, установления правильности оформления операций с производственными запасами в соответствии с действующими нормативными актами Республики Узбекистан. В соответствии с основной целью проверки необходимо проверить, как ведётся учёт на счетах раздела 2 «Товарно-материальные запасы» плана счетов. Главными здесь, безусловно, являются счета группы 1000 «Счета учёта материалов», которые подразделяются на соответствующие счета по группам материальных запасов. Кроме того, для учёта производственных запасов применяют следующие счета групп 1100 «Счета учёта животных на выращивании и откорме»; 1500 «Счета учёта заготовления и приобретения материалов»; 1600 «Счета учёта отклонений в стоимости материалов»; 2000 «Счета учёта основного производства»; 2100 «Счета учёта полуфабрикатов собственного производства»; 2300 «Счета учёта вспомогательных производств»; 2500 «Счета учёта общепроизводственных расходов»; 2600 «Счета учёта брака в производстве»; 2700 «Счета учёта обслуживающих хозяйств»; 2800 «Счета учёта готовой продукции»; 2900 «Счета учёта товаров».

Основными источниками информации являются первичные документы по учёту производственных запасов и различные аналитические и синтетические учётные регистры. В качестве первичных документов по учёту материалов используются преимущественно учётные документы, к числу которых относятся следующие формы: доверенность (ф. №-2М и №2Ма) применяются для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных запасов, отпускаемых поставщиком по наряду, счёту, договору, заказу, соглашению;

-приходной кассовой ордер (ф.№ М-4) используется для учёта материалов, поступающих от поставщиков или из переработки;

-акт о приёмке материалов (ф. № М-7) для оформления приёмки материальных запасов, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;

- лимитно - заборная карта (ф.№ М-8) применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течении месяца;

-требование – накладная (ф.№ М-11) используется для учёта движения материальных запасов внутри организации между структурными подразделениями или материально-ответственными лицами;

-накладная на отпуск материалов на сторону (ф № М-15) применяется для учёта отпуска материальных запасов хозяйствам своей организации, расположенным за пределами её территории или сторонним организациям;

-карточка учёта материалов (ф.№ М-17) применяется для учёта движений материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала;

Акт об оприходовании материальных запасов, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (ф.№ М-35) применяется для оформления оприходования материальных запасов, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

По учёту инвентаря и хозяйственных принадлежностей используются:

- карточка учёта инвентаря и хозяйственных принадлежностей (малоценных и быстроизнашивающихся предметов) (ф.№ Мб-2) применяется для учёта инвентаря и хозяйственных принадлежностей, выданных под расписку работнику для длительного использования;

- акт выбытия инвентаря и хозяйственных принадлежностей (ф.№ Мб-4) используется для оформления поломки и утери инвентаря и хозяйственных принадлежностей;

- ведомость учёта выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (ф.№ Мб-7) используется для учёта выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений работнику в индивидуальное пользование;

Акт на списание инвентаря и хозяйственных принадлежностей (ф.№ Мб-8) применяется для оформления изношенных и непригодных для дальнейшего использования инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Общие данные по учёту материальных запасов и производственных запасов проверяются по статьям раздела 2 «Текущие активы» актива баланс (форма №1) по строкам 140, 150, 160, 170, 180 и по таким бухгалтерским регистрам, как главная книга, журналы – ордера №6, 10, 11, вспомогательная ведомость №10 при мемориально-ордерной форме учёта или соответствующие машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

Положение об учётной политике по учёту товарно-материальных запасов должны быть отражены в документе «Учётная политика». Аудитор должен обратить внимание на следующее:

- как учитываются материальные запасы – по фактической себестоимости их приобретения или по учётным ценам;

- какой метод используется для снижения материальных запасов на затраты производства;

- какой метод применяется для учёта движения материальных запасов на складах.

После уточнения выполнения положений учётной политики можно приступить к проверке соответствующих комплексов задач по учёту материальных запасов. К таким комплексам относятся;

- аналитический учёт движения материальных запасов на складах предприятия;

- учёт использования материальных запасов по направлениям затрат, списания недостач, потерь и хищений материальных запасов;

- учёт инвентаря и хозяйственных принадлежностей в запасе и в эксплуатации;

- сводный учёт материальных запасов;

- анализ использования материальных ресурсов.

Для выполнения проверки комплексов задач по учёту материальных запасов применяют различные методы получения аудиторских доказательств. Так для подтверждения фактического наличия товарно-материальных запасов можно провести инвентаризацию. В ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом его проведения.

Для подтверждения достоверности арифметических подсчётов товарно-материальных запасов, соответствия их величины, отраженной в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учёта, обычно используется пересчёт данных. Отражение в бухгалтерском учёте проведённых хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учёта ТМЗ проверяют с помощью подтверждения. Контроль над учётными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению ТМЗ проводится путём соблюдения правил учёта отдельных хозяйственных операций. Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учёта ТМЗ, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных положений совершённых хозяйственных операций, неясных или вызывающих сомнения.

Аудит ТМЗ является наиболее ответственным участком аудитора, поскольку именно на этом участке учёта, при отсутствии надлежащего контроля над состоянием и сохранностью и использованием сырья и материалов, может представиться возможность нерадивым работникам прибегнуть к фактам мошенничества, присвоения и хищения.

Следует отметить, что не всегда и во всех предприятиях данные учёта не дают полную картину состояния складского хозяйства с точки зрения сохранности ТМЗ. В связи с этим аудиторам при проверке состояния учёта движения ТМЗ на складах необходимо обратить внимание на организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Затем следует проверить и убедиться в том, что надлежащим образом организован учёт ТМЗ и его контроль со стороны бухгалтерии. Известно, что в бухгалтерии предприятия могут быть применены три варианта учёта движения материалов на складе: оперативно -бухгалтерский, карточно - документированный, бескарточный. В процессе проверки следует обратить внимание на закрепление материальной ответственности за работниками, связанными с приёмом, хранением и отпуском материальных ресурсов. Важнейшим условием обеспечения сохранности ценностей является вручение материально-ответственным лицам(МОЛ) должностных инструкций, в которых определяются обязанности и права работников, порядок приёма и отпуска ценностей, их документального оформления, ведение количественного учёта, сроки предоставления отчётов в бухгалтерию. Проверка отчётов МОЛ даёт возможность обнаружить своевременность оформления записей в книге или карточке складского учёта, а также наличие неучтённых излишков сырья и материалов. Такое явление может происходить несколькими способами:

- за счёт замены сырья при изготовлении готовой продукции;
- в результате обвеса, обсчёта, обмера покупателей;

Оформление актов на потери материалов при их транспортировке или хранении на складах. В ходе изучения данного участка учёта аудиторы могут

непосредственно проводить контрольные проверки поступивших материальных ресурсов и их вывоза, контрольные инвентаризации отдельных видов материалов и сырья. Завершая проверку, аудитор должен осуществить контроль ведения сводного учёта материальных ценностей. Эти показатели сверяют на основе данных журналов-ордеров и Главной книги. Важным этапом аудиторской проверки является проверка полноты оприходования и правильность оценки покупных материалов. Обнаруживая расхождения между итоговыми суммами отражённые в ведомостях учёта ТМЗ, с данными учётных регистров исследуются его причины. Дело в том, что в результате невнимательного отношения бухгалтеров могут быть созданы условия неполного оприходования ценностей. Далее аудиторская проверка производится по операциям отпуска материалов в основное и вспомогательное производства, общепроизводственные расходы, устранение брака в производстве, обслуживающее хозяйство. При этом следует иметь в виду, что на общую величину затрат на производстве значительное влияние оказывает оценка материалов и сырья, отпущенных в цеха. Методы оценки должны определяться в учётной политике предприятия одним из следующих методов:

- по идентифицированной себестоимости соответствующей единицы;
- по средневзвешенной стоимости (AVECO);
- по себестоимости первых по времени приобретения товарно-материальных запасов (FIFO);

В качестве основных источников информации при аудировании аудитор может использовать первичные документы по учёту производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры.

Надо иметь в виду, что в качестве первичных документов по учёту материалов чаще используется преимущественно, унифицированные учётные документы. К числу которых относятся: доверенность, приходной ордер, акт о приёмке материалов, лимитно-заборная карта, требование-накладная, накладная на отпуск материалов на сторону, карточка учёта материалов, акт об оприходовании материальных ценностей полученный при разборке и демонтаже зданий и сооружений. На основе данных проверки аудитор в необходимых случаях производит анализ всей системы организации учёта ТМЗ и даёт

рекомендации по её рационализации. В программу аудиторской проверки хозяйствующего субъекта должны включаться вопросы проведения инвентаризации и анализа результатов предыдущей инвентаризации. В процессе аудиторской проверки в поле зрения аудиторов должны находиться, система организации инвентаризации на предприятии, ибо посредством инвентаризации можно правильно оценить надёжность бухгалтерского учёта и эффективность системы внутреннего контроля. Результаты мониторинга если даёт возможность оценки системы внутреннего контроля-как высокий, то аудиторы вправе разумным образом снизить количество элементов учёта, проверяемых в ходе аудиторской выборки.

В заключении следует отметить, что аудиторская организация при проведении инвентаризации и анализа результатов инвентаризации за предыдущий период должна руководствоваться требованиями НСБУ№19

«Организация и проведения инвентаризации», где указывается, что основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учёта;
- проверка полноты отображения в учёте обязательств.

## Глава 2. Учёт материалов

### 2.1. Краткая характеристика финансово-хозяйственной деятельности ООО «Истиклол»

Полное наименование предприятия: Общество с ограниченной ответственностью ООО «Истиклол».

ООО «Истиклол» создана в соответствии с Гражданским кодексом Р.Узб. Законом Р.Узб. «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью согласно решения Хокимията Тайлякского района Самаркандской области № 300/10-К 22 октября 1998 года.»

Юридический адрес предприятия обл. Самарканд Тайлякский район село Шопулот. Адрес почты 141501, идентификационный номер предприятия 200956656. Директором этой организации является касымов И.З. также имеется свой баланс, р/счёт в банке, товарный знак, печать штамп, также другие реквизиты.

Организация имеет своё имущества, также все расходы обособливает самадеятельность. На территории Р.Узб. организация имеет право как было выше перечислено вести разную куплю-продажу а также другие операции с юридическими и физическими лицами.

Основной деятельностью ООО «Истиклол» является:

- купля сельхозпродукции и последующая р. Переработка, обеспечение хранения и прождажи, ввод новых технологий;
- получение прибыли и последующего распределение прибыли в целях улучшения финансового состояния;
- выпуск, переработка и продажа мясомолочных продуктов;
- выпуск разных видов напитков;
- организация оптовой розничной продажи (торговли);
- переработка производственных отходов;
- выпуск продукции народного пользования, развитие народных промыслов;
- по доверенностям, не зависимо от формы собственности, оказания платных услуг организациям;
- ведение всякой хозяйственной деятельности и производства не запрещенные законодательством Р.Узб;
- получение лицензии для конвертации государственной валюты;
- при необходимости продажа имущества и основных средств организации.

ООО «Истиклол» обладает полной хозяйственной самостоятельностью и осуществляет права владения, пользования и распоряжения имуществом, имеет право от своего имени заключать сделки (договора, контракты) купли, продажи, обмена, подряда, найма, аренды, займа, залога, передачи и любые другие, не противоречащие действующему законодательству, как в Республике Узбекистан , так и в других государствах.

Предприятие имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование и место его нахождения. Необходимо отметить, что предприятие самостоятельно планирует свою производственно-хозяйственную деятельность, в т.ч. определяет цены и порядок расчётов за оказываемые услуги.

Предприятие состоит из отделов курирующих деятельность предприятия, которые в свою очередь следуют, опираются и образуются по необходимости для этого необходимым документам. Основным из этих отделов для нас является отдел бухгалтерии, деятельность которого соответствует Закону «О бухгалтерском учёте».

Общая численность предприятия ООО «Истиклол» по состоянию на 1 января 2014 года составляет 49 человек. На предприятии используется повременно-премиальная система оплаты труда. Данные по численности персонала взяты со штатного расписания ООО «Истиклол».

Предприятие в основном занимается переработкой сельскохозяйственной продукции. Ниже приведены данные о финансово-хозяйственной деятельности ООО «Истиклол» за 2013-2014гг. (таблица 1,2)

**Таблица 1**

**Бухгалтерский баланс ООО «Истиклол» по состоянию на  
01 января 2014 года (в тыс. сум.)**

Актив	На	На	Пассив	На	На
	01.01.2013г	01.01.2014г		01.01.2013г	01.01.2014г

<b>I. Долгосрочные активы:</b>		-	<b>I. Источники собственных средств:</b>		
Первоначальная стоимость	207516/218562	219662	- Уставной капитал	22800	22800
Сумма износа;	-	1516980	- Добавленный капитал		
Остаточная стоимость;	134249/141632		- Резервный капитал	93366/97108	97108
- Долгосрочные инвестиции всего:	-	3256118,8	- Нераспределённая прибыль	-46266	-62928
В т.ч. прочие долгосрочные инвестиции:		1585000	- Резервы предстоящих расходов и платежей	1414	1414
- Оборудование к установке;	742/842	842	Итого источников собственных средств:	71314/75056	58394
- Капитальные вложения;			<b>II. Обязательства</b>		
Итого долгосрочные активы:	74031/77773	68824	- Долгосрочные обязательства		
<b>II. Текущие активы:</b>			- в.т.ч.:		
- Товарно-материальные запасы;	25536	24254	долгосрочная кредиторская задолженность		
- Производственные запасы;	5536	4254	- Текущие обязательства, всего:	58044	82345
- Незавершённое производство;			- в.т.ч. текущая кредиторская задолженность		
- Готовая продукция;	20000	20000	- Задолженность поставщикам и подрядчикам	5279	10445
- Товары;	312		- Полученные авансы	15297	21297
- Расходы будущих периодов;	28183	26269	- Задолженность		
- Дебиторы всего: из них;					
Задолженность покупателей и заказчиков;	5012	5882			
- Авансы, выданные поставщикам и					

подрядчикам; -Авансовые платежи по на- логам и сборам в бюджет; -Авансовые платежи в гос. Целевые фонды и по страхованию; -Задолженность персонала по прочим операциям; -Прочие дебиторские задол-женности; - Денежные средства, всего: в т.ч. денеж. сред. на расчётном счёте; -Денеж.сред. в иностр.вал. -Прочие денеж. сред.и эквив -Краткосрочные инвестиции Итого текущих активов:	15372 1897 592 1850 3460 1296 1094 202 55327	13072 1901 404 1550 3460 21392 21190 202 71915	по платежам в бюджет - Задолженность по страхованию - Задолженность по платежам в государственные целевые фонды -Задолженность учредителям -Задолженность по оплате труда -Краткосрочные займы -Прочие кредиторские задолженности  Всего обязательств  <b>Всего по пассиву баланса:</b>  Удельный вес в %:  Источники собственных средств  Обязательств	17874 3971 15413 210 58044 129358/133100	9057 6418 34312 816 82345 140739
<b>Всего по активу баланса:</b>	129358/133100	140739			
Удельный вес в %:					
Долгосрочных активов					
Текущих активов					

В таблице 2 приводятся данные по финансовым результатам ООО «Истиклол» за 2013- 2014 гг.

таблица 2

**Отчёт о финансовых результатах ООО «Истиклол»  
По состоянию на 01 января 2014года**

Наименование показателей	За 2014год	
	доходы	расходы
Чистая выручка от реализации продукции	105200	X
Себестоимость реализованной продукции	-	71892,8
Валовая прибыль	33307,2	
Расходы периода всего	X	28876
Административные расходы	X	20273,5
Прочие операционные расходы	X	8602,5
Прибыль от основной деятельности	4431,2	-
Прибыль от общехозяйственной деятельности	4431,2	-
Прибыль от уплаты налога на доходы(прибыль)	4431,2	-
Налог на доходы (прибыль)	X	21093,6
Чистая прибыль отчётного периода	-	16662,4

## 2.2. Учёт материалов

Обеспечение предприятия соответствующими материальными ценностями возлагается на отдел снабжения, который своевременно заключает договора поставок и контролирует за выполнением поставщиками договорных обязательств. При необходимости отдел снабжения предъявляет им претензии по качеству и недостатке материалов, а также предпринимает меры по розыску и доставке материалов на склад, если они своевременно не поступили на предприятие.

Обязанности доставки материалов от поставщиков возлагается на экспедитора, который принимая груз от транспортных организаций или непосредственно от поставщиков проверяет условие хранения груза, например, наличие пломб, состояние тары, соответствие качества материалов условиям договора. При обнаружении каких либо отклонений от норм составляется коммерческий акт на право предъявления претензий к транспортной организации или непосредственно поставщику.

Для подтверждения получения товарно-материальных ценностей экспедитору выдаётся доверенность. В случае представления доверенностей без указания всех реквизитов и особенно без образцов подписи лиц на имя которых они выписаны, выдача товарно-материальных ценностей не допускается: Лицо уполномоченное на их получение обязано представить в бухгалтерию отчёт о выполнении поручения и о сдаче на склад полученных им товарно-материальных ценностей. В случае, если доверенности остались не использованными, то они должны быть возвращены предприятию на следующий день после истечения срока действия. Факт возврата неиспользованной доверенности отмечается в «Журнале учёта выданных доверенностей». Эти доверенности помечаются надписью «Не использован», которые хранятся до конца отчётного года у ответственного за это дело лица. В конце года все неиспользованные доверенности уничтожаются, на что составляется соответствующий акт. Согласно действующим законодательствам, лицам не отчитавшимся за предыдущие доверенности, сроки которых истекли, новые доверенности не выдаются. Поставщик при отпуске товарно-материальных ценностей доверенность оставляет себе. По окончании отпуска ТМЦ доверенность сдаётся в бухгалтерию вместе с документом на отпуск ценностей. Срок доверенности не должен превышать 15 дней. Список лиц имеющих право на получение доверенностей, утверждается руководителем предприятия и главным бухгалтером. Образец доверенности приведён в приложениях Положении о порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности.

Доверенности регистрируются в бухгалтерии предприятия в пронумерованном и прошнурованном виде в журнале учёта выданных доверенностей.

На последнем месте журнала за подписями руководителя предприятия или лицами ответственными за выдачу доверенностей делается запись «В настоящем

журнале пронумеровано ..... листов» и заверяется печатью. Количество листов указывается прописью. При выдаче доверенностей, полностью или частично незаполненных, отпуск товарно-материальных ценностей не допускается, а именно:

- при предъявлении доверенности с нарушением порядка заполнения или неполными реквизитами;
- при предъявлении доверенности в которой допущены исправления, поправки и помарки;
- при отсутствии паспорта лица указанного в доверенности;
- в случае истечения срока, на который выдана доверенность;
- и другие, когда предъявленная доверенность вызывает сомнение об её подлинности.

Доставленные материальные ценности от поставщиков принимает, как обычно, заведующий складом или кладовщик. Он должен проверить соответствие количества, качества и ассортимента поступивших материалов согласно документам поставщика: счёт-фактуре, платёжному требованию, сертификату, и товарно-транспортной накладной. Когда перечисленные показатели полностью соответствуют документам поставщика и не вызывают сомнения кладовщик выписывает приходный ордер соответствующего образца. Допускается также проставлять штамп с основными реквизитами приходного ордера в документах поставщика. В процессе приёмки материальных ценностей на складе могут быть случаи, когда между фактическим поступлением и данными сопроводительных документов поставщика имеются расхождения. В таком случае составляется акт об установленном расхождении в количестве и качестве при приёмке материалов (продукции, товаров). Такой акт составляется комиссией при участии представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации, заведующим складом и работником отдела снабжения. В этом случае приходный ордер не составляется.

В акте об установленном расхождении в количестве при приёмке товара отражаются сведения о месте составления акта, составе комиссии, товарополучателя, поставщика, основание отгрузки, станции отправления и станции назначения, дате составления коммерческого акта, условий хранения товара до его вскрытия, фактическом количестве товара и расхождении по документу поставщика и т.д. При внутреннем перемещении материалов неиспользованных на складе, или передачи из производства неиспользованных материалов, а также отходов составляются накладные. Отпуск материалов на производственные, на хозяйственные нужды или реализация неликвидных материалов оформляются расходными документами. К ним следует отнести требования, лимитно-заборные карты, накладные.

Разовые, не часто повторяющиеся отпуск материалов оформляется требованиями, которые выписываются потребителями, т.е. цехами, отделами и участками. Ритмичная и равномерная организация производства требует систематического отпуска материалов со склада в цеха, участки, отделы. В этих целях плановый отдел или диспетчерская служба заранее определяет лимит отпуска материала на один месяц. Для упрощения учёта в этих условиях отпуск

материала оформляется выпиской лимитно-заборной карты в двух экземплярах. Один экземпляр до начала месяца передаётся цеху-потребителю, а второй на склад. При отпуске материалов кладовщик расписывается в экземпляре цеха, а получатель в экземпляре кладовщика. Остаток неиспользованного лимита выводится в карте кладовщиком после каждого отпуска, что устраняет случаи сверхлимитного отпуска материалов, который должен быть оформлен дополнительным требованием.

Ответственность за хранение и движение материалов на складе возлагается на кладовщика, для этого с ним заключается договор о материальной ответственности. На него же возлагается ответственность ведения учёта материалов. Для этого используется карточка складского учёта, где кладовщик отражает движение материалов по количеству, ассортименту и сортам. На каждый вид, наименование и сорт материалов в бухгалтерии предприятия открываются карточки складского учёта, где отражаются: наименование предприятия, номер карточки, номер склада, наименование материала, марка, сорт, размер, единица измерения, номенклатурный номер, учётная цена. На основании приходных и расходных документов кладовщик ежедневно производит записи в карточки складского учёта только в количественном выражении и выводит новый остаток. Первичные приходные и расходные документы кладовщик в определённые сроки сдаёт в бухгалтерию в сопровождении реестра сдачи документов. Первый экземпляр реестра с документами остаётся в бухгалтерии, а второй после тщательной проверки возвращается кладовщику с подписью бухгалтера.

Наличие и движение сырья, материалов, топлива, запчастей и т.п. принадлежащих предприятию в бухгалтерском учёте отражаются на следующих счетах, посредством которых обобщается информация о состоянии материальных ценностей.

1010 «Сырьё и материалы».

1020 «Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия».

1030 «Топливо».

1040 «Запасные части».

1050 «Строительные материалы».

1060 «Тара и тарные материалы».

1070 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

1090 «Прочие материалы».

На указанных счетах учитываются материальные ценности, обычно, по фактической себестоимости их приобретения, которая включает в себя все затраты на приобретение и транспортно-заготовительные расходы, связанные с доставкой товарно-материальных запасов к месту их расположения. На счёте 1010 «Сырьё и материалы» учитывается наличие и движение:

- сырья и основных материалов;
- вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции;
- сельскохозяйственной продукции для переработки.

На счете 1020 «Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия» учитывается наличие и движение покупных полуфабрикатов готовых комплектующих изделий, строительных деталей и конструкций.

На счете 1030 «Топливо» учитывается наличие и движение нефтепродуктов, горюче-смазочных материалов (нефть, бензин, керосин, дизельное топливо, масло и т.п.)

На счете 1040 «Запасные части» учитывается наличие и движение приобретённых или изготовленных для собственных нужд запасных частей.

На счете 1050 «Строительные материалы» учитывается наличие и движение строительных материалов, приобретённых со стороны или собственного производства.

На счете 1060 «Тара и тарные материалы» учитывается наличие и движение всех видов тары, а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления и ремонта тары.

На счете 1070 «Материалы, переданные в переработку на сторону» учитывается наличие и движение материалов, предназначенных для переработки на сторону. К ним относятся в основном лес и лесные материалы, продукция растениеводства и животноводства.

На счете 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» учитывается наличие и движение специальных инструментов и приспособлений, специальной и санитарной одежды, специальной обуви, постельных принадлежностей, кухонного и столового инвентаря, а также столового белья и т.п.

Периодически в сроки установленные руководством предприятия кладовщик сдаёт реестр в бухгалтерию, с приложенными к ним документами. Бухгалтер принимая реестр, проверяет таксировку. Для этого используется ведомость №10 «Движение материальных ценностей», который имеет два раздела: «Поступления и остатки материалов на начало месяца», и «Расход и остатки материалов на конец месяца».

Движение материалов в бухгалтерии в течении отчётного месяца учитывается по учётным ценам, а по окончании месяца – после расчёта процентов и суммы транспортно-заготовительных расходов или отклонений фактической себестоимости от учётной, эта стоимость доводится до фактической себестоимости. Синтетический учёт материалов в бухгалтерии ведётся на счетах 1010-1090. Остаток материалов и их поступления за месяц отражается по дебету, а расход материалов - по кредиту счета.

Аналитический учёт по счетам учёта материалов (1000) ведётся по местам хранения и по отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам). Основные типовые операции по учёту движения материалов на предприятии приведены ниже в таблице 3.

**Таблица 3****Основные типовые корреспонденции счетов по учёту движения материалов в ООО «Истиклол»**

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получены от поставщиков материалы	1010-1090	6010
2	Стоимости материалов, поступивших в связи с ликвидацией ОС	1090	9210
3	Оприходование различных материалов, поступивших от учредителей в счёт вклада	1010-1090	4610
4	Поступление материалов от обособленных подразделений и зависимых хозяйственных обществ	1010-1090	6110-6120
5	Получение безвозмездно от других лиц материалов	1010-1090	8530
6	Предъявление претензий поставщику при обнаружении дефекта после оприходования	4860	1010-1090
7	Включение в себестоимость материалов транспортно-заготовительных расходов	1010-1090	1510
8	Оприходование материалов оставшихся от забракованных изделий	1090	2610
9	Оприходование материалов по фактической себестоимости (при применении счета 1500)	1010-1090	1510
10	Оприходование материалов вспомогательного производства	1010-1090	2310
11	Списание суммы ранее предъявленной претензии по которой отказано в оплате	1010-1090	4860
12	Отпуск материалов на основное, вспомогательное производство, обслуживающее хозяйство	2010, 2310 2510, 2710	1010-1090
13	Отпуск материалов на административные нужды	9420	1010-1090
14	Расходы материалов на исправление брака	2610	1010-1090
15	Расход тары для реализации продукции	9410	1060
16	Списание стоимости материалов выбывших на сторону	9220	1010-1090
17	Списание материалов, утерянных при стихийном бедствии	9720	1010-1090
18	Выявленная недостача материалов при инвентаризации	5910	1010-1090
19	Списание стройматериалов на осуществление горно-подготовительных работ	9440	1050

Изучение практических данных ООО «Истиклол» за 2013-2014 годы свидетельствует, что действительно учёт материалов ведётся на счетах 1010-1090, который занимает один из центральных мест. По ним совершаются очень много хозяйственных операций. На основании приходных и расходных документов всеми материально-ответственными лицами составляется «Отчёт о движении материалов на складе» и на их основании автоматизированным путём получают машинограмму «Обороты по счёту 1000» (главная книга). В таблице 1 нами приведены основные типовые операции по учёту движения материалов. Однако, как свидетельствуют данные Главной книги, наиболее часто встречающиеся бухгалтерские проводки по счёту 1000 в ООО «Истиклол» несколько отличаются от типовых и выглядят таким образом: даны проводки по дебету счёта 1000 и кредиту других счетов – 1000, 1500, 1600, 2000, 2300, 2800, 2900, 4000, 6000, 7000, 9400; а также по кредиту счёта 1000 и дебету других счетов – 0100, 0800, 1000, 1500, 1600, 2000, 2300, 2800, 2900, 6000, 9200, 9400. По нашему мнению, не все бухгалтерские проводки по логике и экономическому содержанию отражают действительность, например; по дебету счетов 1510, 1610, и по кредиту счёта 1000.

### 2.3. Учёт готовой продукции

Готовая продукция, выпущенная из производства, и принятая ОТК предприятия как отвечающая требованиям стандарта и техническим условиям, из цеха передаётся на склад готовой продукции. Сдача готовой продукции на склад, должно быть, оформлено приёмно-сдаточными накладными, где необходимо отразить: номер (код) склада принимающего продукцию, наименование продукции, её количества, единицы измерения, цены и суммы. На выполненные работы и услуги составляются акты приёма-сдачи.

Учёт готовой продукции на складе ведётся в натуральном выражении в карточках складского учёта, аналогично учёту материалов. В карточках производятся записи данных по каждому приходному и расходному документу, и выводится новый остаток. На складе составляется ведомость выпуска продукции. В ведомостях, продукция отражается в двух оценках: в учётных ценах и по фактической себестоимости.

Для учёта движения готовой продукции в плане счетов предусмотрены следующие счета:

2810 «Готовая продукция на складе»

2820 «Готовая продукция на выставке»

2830 «Готовая продукция, переданная на комиссию»

Готовые изделия, приобретённые для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитываются на счетах учёта товаров.

На счёте 2810 «Готовая продукция» учитывается по фактической производственной себестоимости.

Оприходование готовой продукции изготовленных для реализации, в том числе и продукция, частично предназначенная и для собственных нужд предприятия, отражается по дебету счета 2810 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учёта затрат на производство: дебет 2810 «Готовая продукция», кредит 2010 «Основное производство».

При учёте готовой продукции на счете 2810 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости в аналитическом учёте движения отдельных наименований, её возможно отражать по учётным ценам с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учётным ценам.

Пример: На склад готовой продукции в течении месяца поступила продукция по учётным ценам на 16000000 сум. В конце месяца определена её фактическая себестоимость которая составила 15000000 сумм. На поступившую продукцию по учётным ценам даётся проводка: дебет счёта 2810 «Готовая продукция» - 16000000, и кредит счёта 2010 «Основное производство» - 16000000.

Отклонение учётной цены от фактической себестоимости, если фактическая себестоимость меньше, чем учётная оформляется способом «Красное сторно» проводкой:

Дебет 2810 «Готовая продукция» -1000000

Кредит 2010 «Основное производство» - 1000000.

Однако возможны случаи, когда фактическая себестоимость продукции превышает её учётную цену. При этом образовавшаяся разница отражается в учёте дополнительной «Чёрной» обычной записью той же проводкой.

Пример: Представим себе, что фактическая себестоимость выпущенной продукции составила 18000000 сум. Поступление на склад готовой продукции в течение месяца отражается проводкой:

Дебет 2810 «Готовая продукция» - 16000000

Кредит 2010 «Основное производство» - 16000000

Образовавшаяся разница в размере 2000000 следует отразить дополнительной проводкой:

Дебет 2810 «Готовая продукция» - 2000000

Кредит 2010 «Основное производство» - 2000000.

Таким образом, в бухгалтерском учёте обеспечивается реальность показателей отчётности по производственной деятельности предприятия.

Отгрузка и отпуск готовой продукции со склада производственного предприятия оформляется приказом-накладной. Этот документ объединяет два документа, а именно: приказ складу на отпуск, и накладная для непосредственного отпуска со склада. На их основе выписываются счета-фактуры соответствующего типового образца, где указывается количество отгруженной продукции и сумма, причитающаяся за данную продукцию.

На практике возможны два способа учёта отгруженной продукции: при применении первого способа моментом реализации считается дата отгрузки, сдача продукции и предъявление в банк платёжных документов; при втором способе моментом реализации считается дата оплаты покупателями счета-фактуры и зачисление соответствующих денежных средств на расчётный счёт поставщика.

Однако следует отметить, что в соответствии с «Законом о бухгалтерском учёте» и национальными стандартами бухгалтерского учёта доходы и расходы предприятия должны быть отражены в отчётном периоде, к которому они относятся независимо от времени и даты поступления денег. Следовательно, для предприятий Республики Узбекистан принят первый вариант учёта отгруженной продукции. Реализация произведённой продукции отражается на счетах учёта доходов от основной деятельности, так как реализация продукции является основной деятельностью предприятия, которая приносит ему постоянный доход.

Для учёта отгруженной, но ещё неоплаченной продукции используется счёт 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции». Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ и услуг отражается по дебету счетов 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции», 9120 «Себестоимость реализованных товаров», 9130 «Себестоимость выполненных работ, оказанных услуг», в корреспонденции со счетами учёта затрат счетов 2010, 2310, 2810, 2910. По итогам работы отчётного периода счета 9110, 9120, 9130 закрываются счётом 9910 «Конечный финансовый результат».

Реализация продукции покупателям по методу начисления в бухгалтерском учёте составляются проводки:

1. На фактическую производственную себестоимость реализованной продукции;

Дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»,

Кредит 2810 «Готовая продукция».

2. На фактическую себестоимость отгруженных товаров в торговле;

Дебет 9120 «Себестоимость реализованных товаров»,

Кредит 2910 «Товары на складах».

3. На фактическую себестоимость выполненных работ, оказанных услуг;

Дебет 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»,

Кредит 2010 «Основное производство».

Все счета учёта себестоимости реализованной продукции в конце отчётного периода закрываются счетом 9910 «Конечный финансовый результат» следующей проводкой;

Дебет 9910 «Конечный финансовый результат»,

Кредит 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции».

Кредит 9120 «Себестоимость реализованных товаров»,

Кредит 9130 «Себестоимость выполненных работ, оказанных услуг».

Как уже было сказано выше, отгрузка продукции в текущем учёте оформляется по учётным ценам, так как фактическая себестоимость её в момент отгрузки ещё неизвестна. В конце месяца определяется фактическая себестоимость отгруженной продукции и рассчитывается отклонения фактической себестоимости от учётной цены. Пример: необходимо определить фактическую себестоимость отгруженной продукции. Для этого составляется расчёт товарного (готовой продукции) баланса (таблица 4)

**Таблица 4**

**Расчёт товарного баланса (готовой продукции), сум**

Показатели	Учётная цена	Фактическая себестоимость	Отклонения (+ -)
Остаток готовой продукции на начало месяца	400000	420000	+20000
Поступило из производства готовой продукции за месяц	1600000	1544000	-56000
ИТОГО с остатком	2000000	1964000	-36000
Отношение фактической себестоимости к учётной цене, %: (1964000:2000000x100)=98,2%			
Отгружено готовой продукции за месяц	1800000	1800000x98,2% 1768000	-32000
Остаток готовой продукции на конец месяца	200000	196000	-4000

На сумму отклонений в конец месяца даётся проводка:

Дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»-32000

Кредит 2810 «Готовая продукция» -32000

Таким образом процесс реализации представляет собой двойственную процедуру. Одна из них – это процесс передачи продукции, выполненной работы, оказанных услуг, т.е. материальная сторона вопроса. Другая представляет собой сам процесс оплаты продукции, работ, услуг со стороны покупателя. Поэтому чаще всего эти процессы не могут совпадать во времени, т.к. они по своему характеру осуществления хозяйственных операций отличаются между собой.

С одной стороны, процесс реализации обеспечивает предприятию получение дохода. Поэтому необходимо, прежде всего, правильно измерить и своевременно принять на учёт, ибо от этого зависит размер налогов, которые предприятие должно вносить в бюджет.

Согласно НСБУ №2 «Доходы от основной деятельности» для того, чтобы признать доходы от реализации товаров необходимо соблюдать следующие условия:

- если предприятие передало покупателю значительную часть рисков и преимуществ от владения товарами;
- если предприятие не сохраняет право владения и контроля над проданными товарами;
- сумма дохода может быть оценена с большой степенью достоверности;
- существует вероятность поступления предприятию дохода, связанного со сделкой.

Для отражения в учёте процесса реализации продукции, работ и услуг в плане счетов предусмотрены группы счетов 9000 «Счета учёта доходов от основной деятельности», которые используются для обобщения информации о процессе реализации готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. К ним относятся:

Счёт 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»;

Счёт 9020 «Доходы от реализации товаров»;

Счёт 9030 «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг».

По кредиту данных счетов отражаются доходы, полученные от основной деятельности в корреспонденции со счетами к получению, денежных средств или со счетами доходов, полученных в прошлом периоде, но относящихся к отчётному периоду. По итогам отчётного периода счета 9010, 9020, 9030 закрываются счетом 9910 «Конечный финансовый результат». Предприятия при отгрузке готовой продукции, как правило, дают гарантии качеству своей продукции. Однако если покупатели не удовлетворены качеством, отгруженной продукции они имеют право возврата такого товара. В подобных случаях для учёта возвращённого товара или продукции используется счёт 9040 «Возврат проданных товаров», который является контрпассивным счетом к счетам группы 9000. Стоимость возвращённого товара отражается следующей бухгалтерской записью. Если от покупателя получены денежные средства, то при возврате денежных средств покупателю:

Дебет 9040 «Возврат проданных товаров»

Кредит 5110 «Расчётный счёт».

Если денежные средства от покупателя не получены, на сумму аннулирования дебиторской задолженности покупателя даётся проводка:

Дебет 9040 «Возврат проданных товаров»

Кредит 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

На сумму начисленного налога на добавленную стоимость, по возвращенным товарам:

Дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»

Кредит 5110 «Расчётный счёт» или 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Себестоимость возвращённой продукции или товаров отражается записью:

Дебет 2810 «Готовая продукция» или 2910 «Товары на складе», кредит 9110 «Себестоимость реализованной продукции» или 9120 «Себестоимость реализованных товаров».

В конце отчётного периода счёт 9040 «Возврат проданных товаров» закрывается следующим образом: дебет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции», кредит 9040 «Возврат проданных товаров».

Во взаимоотношениях между поставщиками и покупателями возможны случаи, когда предприятие согласно условиям договора могут предоставить покупателям различные скидки:

- за оплату раньше срока, установленного в договоре;
- с цены за брак продукции;
- за покупку большой партии товара;
- как постоянному клиенту и др.

Аналогичные скидки учитываются на специальном счете 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам». Этот счёт является контрпассивным счетом к счетам группы 9000 для учёта доходов. Дебетовый оборот счета 9050 уменьшает сумму реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ или оказанных услуг. На сумму предоставленных скидок даётся бухгалтерская проводка:

Дебет 9050 «Скидки предоставленные покупателям и заказчикам».

Кредит 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»», либо 5110 «Расчётный счёт».

В конце отчётного периода счёт 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам» закрываются следующим образом:

Дебет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»

Кредит 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам».

На основе статьи 18 НСБУ №2 «Доходы от основной деятельности» доходы не признаются по суммам промежуточных выплат и полученных авансов от покупателей. Поэтому предоплата, полученная от покупателей за продукцию отражаются на счете 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков».

Произведённая продукция со склада готовой продукции отпускается покупателям по счетам – фактурам.

В счёт – фактуре наряду с суммой поставки указываются также ставки и сумма НДС. На основании первичных документов заведующим складом ежедневно составляется Отчёт о движении готовой продукции.

Отчёты составляются в натуральном выражении, которые служат основанием для ведения синтетического и аналитического учёта, по счету 2810 «Готовая продукция на складе» Использование этого счета предусмотрено в учётной политике предприятия на 2011 год. Ежемесячно в бухгалтерии получают обороты счета 2810 (Главная книга) в разрезе корреспондирующих счетов. Из данных Главной книги видно, что наиболее часто встречающиеся бухгалтерские проводки в ООО «Истиклол» следующие: дебет счета 2810 и кредит счета 2010, кредит счета 2810 в дебет других счетов – 2710, 2820.

## 2.4 Учёт товаров.

Документальное оформление поступления и оприходования товаров на предприятиях оптовой торговли зависит, прежде всего, от источников поступления и транспортных средств, доставивших товары. В оптовых предприятиях товары поступают от иностранных поставщиков, а также предприятий отечественной промышленности, местных поставщиков железной дорогой, транс-портом специализированных транспортных организаций, транспортом самих покупателей и др.

Товары, поступившие из-за рубежа проходят обязательное таможенное оформление и лишь после этого поступают в торгующие организации на свободную продажу. Импортные товары оприходуются на склад оптовой торговли составлением «Приходного ордера» (форма МЗ,М4).

Поставщики отгружают товары оптовым предприятиям согласно договора и при условии 15% -ой предоплаты стоимости товаров. При этом поставщики на отгруженные товары должны предоставить следующие документы:

- товарно-транспортная накладная-документ отгрузки;
- документы, подтверждающие качество товаров, т.е. сертификат соответствия, спецификация, акты лабораторного анализа, акты взвешивания, упаковочной грамотой;
- расчётные документы, это счета-фактуры соответствующего образца и платёжные требования.

Реализация товаров из оптовых предприятий покупателям осуществляется на основе догово-ров путём составления в основном, счёта-фактуры предусмотренной Налоговым кодексом Республики Узбекистан . Внутреннее перемещение товаров с одного склада в другой производится, на основе распоряжения руководителя и оформляется соответствующими расходными документами. В целях контроля за работой материально-ответственных лиц устанавливается порядок представления в бухгалтерию предприятия периодической отчётности. Согласно этим правилам заведующие складами в установленные сроки обязаны сдать в бухгалтерию «Отчёт о движении товаров и тары» типовая форма-80, с приложенными к нему приходными и расходными документами. Первый экземпляр отчёта за подписью ответственного лица сдаётся в бухгалтерию, где производится соответствующая бухгалтерская обработка. В оптовых предприятиях ведение складского учёта возлагается на материально-ответственное лицо. Складской учёт ведётся в натуральном выражении в книге складского учёта в разрезе наименования товара, его сорта, количества и цены. Записи в эту книгу производится на основе первичных приходных и расходных документов.

Товарно-материальные ценности, приобретённые в качестве товаров для продажи и предметов проката в учёте отражаются на счетах:

- 2910 «Товары на складах»
- 2920 «Товары в розничной торговле»
- 2930 «Товары на выставке»
- 2940 «Предметы проката»

2950 «Тара под товаром и порожня»  
2960 «Товры, переданные на комиссию»  
2970 «Товары в пути»  
2980 «Торговая наценка» (контрактивный счёт)  
2990 «Прочие товары»

При получении товаров от поставщиков составляется бухгалтерская проводка:

Дебет 2910 «Товары на складах»

Кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам». В случае частичной предоплаты за товары бухгалтерская проводка отражается следующим образом:

Дебет 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ»

Кредит 5110 «Расчётный счёт»

После получения товаров счёт авансов кредитуется на сумму перечисленных средств.

Дебет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Кредит 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ».

В себестоимость приобретённых товаров включаются все затраты на приобретение и транспортно-заготовительные расходы, связанные с доставкой товаров к месту их назначения. Для расчёта цены приобретения также можно использовать собирательный транзитный счёт 1510 «Заготовление и приобретение материалов».

В дебет этого счета собираются все расходы понесённые предприятием при приобретении товаров. При отражении в учёте поступления товаров:

Дебет 1510 «Заготовление и приобретение материалов»

Кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

После расчётов фактической себестоимости приобретения счёт 1510 кредитуется, и вся сумма расходов относится на счёт учёта товаров:

Дебет 2910 «Товары на складе»

Кредит 1510 «Заготовление и приобретение материалов».

Реализация товаров на предприятиях оптовой торговли отражаются через счёт 9020 «Доходы от реализации товаров». Например, реализован товар на 500тыс. сум, его себестоимость 430 тыс. сум, при этом, отражается выбытие товаров;

Дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» - 500000

Кредит 9020 «Доходы от реализации товаров» - 500000

списывается себестоимость товаров;

Дебет 9120 «Себестоимость реализованных товаров» - 430000

Кредит 2910 «Товары на складах» - 430000.

Путём сопоставления кредитового оборота по счету 9020 и дебетового – по 9120 можно определить валовый доход от реализации – это разница между продажной и покупной стоимостью товара. Окончательный финансовый результат формируется на счете 9910 «Конечный финансовый результат».

Основной функцией розничной торговли является доставка товаров от производителей до потребителей из различных источников. В себестоимость

товаров в розничной торговле аналогично оптовой торговле включается покупная цена приобретённого товара и все расходы, связанные с доставкой их до места назначения. Реализация товаров через розничную торговую сеть производится, как правило по двум ценам:

- реализация по твёрдо установленным ценам;
- по свободным ценам.

Реализация товаров по твёрдо установленным ценам производится по ценам, определённым органами власти по отдельным видам. Например: мука, хлеб, растительное масло, сахар, бензин и некоторые виды лекарств.

Реализация товаров по свободным ценам как правило, не регулируется государственными органами, и продаются свободно по ценам, устанавливаемыми самими предприятиями розничной торговли.

К такой категории товаров относятся: верхняя одежда, обувь, текстиль или практически все группы непродовольственных товаров, а также большинство продовольственных товаров. В целях покрытия своих расходов и получение определённой прибыли в розничной торговле разрешается к покупной цене товара производить наценки. Торговые наценки после реализации товаров остаются в распоряжении предприятия розничной торговли для покрытия их издержек торговли и образования прибыли. Однако, поскольку могут быть применены различные размеры торговых наценок, сумму реализованной торговой наценки определяют по среднему проценту наценок. Документальное оформление поступления товаров зависит, прежде всего, от источников поступления, и места приёмки товаров. К ним можно отнести: предприятие оптовой торговли, оптово-заготовительные предприятия, частные предприятия и др. Основным документом, отражающим поступление товаров в розничные торговые предприятия является счёт-фактура, приложенными к ним товарно-транспортной накладной, железнодорожной накладной, грузовой квитанцией, сертификатом качества и др. Все первичные приходные документы сдаются заведующим магазина в бухгалтерию. Реализация товаров через розничные торговые предприятия производят обычно, за наличный расчёт, в кредит, мелким оптом, корпоративными пластиковыми карточками, кроме этого возможны различные формы выбытия, которые оформляются документально в соответствии с действующими Положениями об организации и реализации товаров через розничную торговую сеть.

Материально-ответственные лица в установленные сроки представляют в бухгалтерию отчёт с приложенными к ним приходными и расходными документами. Такой отчёт в системе концерна «Узбексавдо» называется «Товарный отчёт», а в системе «Узбекматлюботсавдо» «Товарно-денежный отчёт». Порядок составления отчёта материально-ответственного лица определены инструкцией к нему. Основные показатели отчёта материально-ответственного лица это название торгового предприятия, его номер; сведения о поступлении товаров, согласно приходных документов; сведения о реализации и выбытия товаров согласно расходным документам. В начале и в конце отчёта отражаются данные об остатках товаров на начало и на конец

отчётного периода. Например: предприятия розничной торговли, где товары, учитываются по продажным ценам получила партию товара на 580 тыс. сум, наценка на эту партию товара составляет 18%. Факт поступления товаров по покупной стоимости отражается в учёте проводкой:

Дебет 2920 «Товары в розничной торговле»

Кредит 6010 «Счета к оплате»

На сумму торговой наценки составляется проводка:

Дебет 2920 «Товары в розничной торговле» - 104400

Кредит 2980 «Торговая наценка» - 104400.

В результате товары оприходуются по продажной цене, которая составит 684400 сум. В тоже время при реализации товара сумма торговой наценки реализованного товара составит 104400 сум, которая и будет составлять доход от продажи данной партии товара. Сам факт реализации товара в учёте отражается составлением бухгалтерской записи:

Дебет 5010 «Денежные средства в национальной валюте», 5110 «Расчётный счёт» - 684400

Кредит 9020 «Доходы от реализации товаров» - 684400

При списании реализованного товара по продажной цене:

Дебет 9120 «Себестоимость реализованных товаров» - 684400 -

Кредит 2920 «Товары в розничной торговле» - 684400.

В условиях реализации товаров по продажным ценам необходимо отражать списание торговой наценки по реализованным товарам путём составления проводки:

Дебет 2980 «Торговая наценка» - 104400

Кредит 9120 «Себестоимость реализованных товаров» - 104400.

Следовательно, из сказанного выше необходимо заметить, что счёт 2980 «Торговая наценка» кредитуется только при оприходовании товара на сумму торговых наценок. По дебету данного счета отражаются суммы торговых наценок по товарам, реализованным, отпущенным, или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи и др.

Таким образом, дебетовые сальдо по счету 9120 «Себестоимость реализованных товаров» равен 580000 сум (684400-104400), что представляет собой покупную стоимость данного товара. Если реализован не весь закупленный товар, сумма наценки, относящиеся к нереализованным товарам, уточняется на основании инвентаризационных описей путём определения полагающейся наценки на товары в соответствии с установленными размерами. Для этого используется следующая формула:

$$\text{Средний} = \frac{\begin{array}{l} \text{Начальное сальдо} \\ \text{торговой наценки} \\ \text{(кредит счёта 2980)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{торговая наценка по} \\ \text{поступившим товарам} \\ \text{(оборот по кредиту счёта 2980)} \end{array}}{\text{-----}}$$



## Глава 3. Аудит материалов

### 3.1. Аудит производственных запасов.

Состояние учёта, сохранности сырья и материалов всё еще продолжает оставаться на предприятиях не на должном уровне. Это обусловлено слабым контролем за приёмом, хранением и использованием материальных ресурсов, в связи с чем аудит сохранности запасов нельзя недооценивать.

Данные учёта не дают в полном объёме информацию о состоянии складского хозяйства и сохранности материальных ресурсов. Поэтому аудиторам при проверке организации учёта движения материальных ценностей на складах, прежде всего, необходимо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Далее проверить, как организован складской учёт материалов и его контроль со стороны бухгалтерии. Предприятия могут применять преимущественно три основных метода учёта движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский, карточно-документационный, безкарточный. В ходе изучения особое место отводится проверке закрепления материальной ответственности за работниками, связанными с приёмом, хранением и отпуском материальных ресурсов. Надо иметь в виду, что прежде чем приступить к выполнению своих служебных обязанностей, материально-ответственные лица обязаны изучить правила приёма, хранения материальных ценностей и документального оформления операций по их приёму и отпуску, а также ведению учёта в местах хранения.

Важнейшим условием обеспечения сохранности ценностей является вручение материально-ответственным лицам должностных инструкций, в которых определяются обязанности и права работников, порядок приёма и отпуска ценностей, их документального оформления, ведение количественного учёта, сроки предоставления отчётов в бухгалтерию и др. Все эти вопросы должны быть изучены в процессе аудирования. По имеющимся у материально-ответственных работников документам проверяют своевременность их оформления и записей в книге или карточки складского учёта. Выясняют, нет ли на складе неучтённых излишков материалов и сырья.

Важнейшим условием предупреждения хищений материальных ресурсов является должная постановка пропускной системы при ввозе на территорию предприятия и вывозе. Источниками проверки являются: книги регистрации пропусков, журналы взвешивания грузов на автомобильных весах, сообщения охранников-контролёров о вывозе и выносе с территории предприятия материальных ресурсов без должного оформления, приказы о принятых мерах по устранению выявленных нарушений и др. В конце обследования аудиторы могут непосредственно проводить контрольные проверки поступивших материальных ресурсов и их вывоза. Контрольные инвентаризации отдельных видов материалов и сырья, обследование состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности материальных ценностей в сочетании с последующей документальной проверкой даёт возможность сделать обоснованные выводы о целостности ресурсов и разработать профилактические мероприятия по

устранению потерь при хранении, транспортировке и использовании материальных ресурсов. На предприятии важную роль в обеспечении сохранности имущества имеет правильный подбор работников на должности с материальной ответственностью.

Проверка правильности отнесения и списания материальных ценностей, образованных в результате недостач и хищений, проводится аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Они возможны в результате форс-мажорных обстоятельств или обнаруживаются при проведении инвентаризации. Порядок списания сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей регулируется законодательством. Особое внимание уделяется на взаимосвязку производственной программы с обеспеченностью её материальными ресурсами. Устанавливают: составлены ли расчёты определения потребности материальных ресурсов в соответствии с действующими нормами расхода сырья, основных и вспомогательных материалов с учётом применения прогрессивной технологии, расчёты производственных запасов с предусмотренными нормативами, и обеспечивают ли они бесперебойный выпуск продукции. В процессе аудиторских процедур объектом исследования является оперативная и служебная информация.

В оперативном учёте приводятся данные по каждому поставщику. Изучается, как осуществляется оперативный учёт на проверяемом предприятии: указываются ли по каждому поставщику в отдельности ассортименты и сроки поставки материалов по договору и приводятся на основании документов фактически поступивший ассортимент материалов с указанием даты поступления. Важно выяснить достоверность приведённой информации, выявить поставщиков нарушивших условия договора, установить предъявлялись ли штрафные и другие санкции к нарушителям договорной дисциплины со стороны проверяемого предприятия, возмещены ли они предприятию. Такую информацию можно получить при изучении регистров бухгалтерского учёта по счетам к получению по претензиям, а также материалов переписки по предъявленным претензиям.

Заключительным этапом проверки является контроль ведения сводного учёта материальных ценностей. Эти данные проверяют по соответствующим журналам-ордерам и Главной книги. Приступая к проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ценностей прежде всего устанавливают: соответствуют ли итоговые суммы, отражённые в ведомостях учёта материальных ценностей, данным учётных регистров. В случае расхождения устанавливаются их причины. Они могут быть результатом небрежного отношения бухгалтеров к выполнению обязанностей: иногда такие расхождения являются следствием неполного оприходования ценностей.

Пристальным объектом проверки является аудит производственных запасов, и в первую очередь материалов. Изучение данных ООО «Истиклол» показывают, что действительно производственные запасы занимают важное место в процессе

снабжения, так как его удельный вес в составе текущих активов занимает весомую часть. Для этого аудитор, делая выборку, составляет разные рабочие документы, в первую очередь, справки о состоянии и движении производственных запасов по каждому счёту материалов в разрезе материально-ответственных лиц.

### 3.2. Аудит готовой продукции

Для проверки правильности и полноты отражения в учёте и отчётности готовой продукции применяются следующие аудиторские процедуры:

- проверка соответствия фактической оценки готовой продукции методу оценки, установленному учётной политикой предприятия;
- проверка правильности отражения в учёте продукции, выработанной из давальческого сырья;
- проверка полноты отражения в учёте выпущенной продукции;
- проверка правильности складского учёта готовой продукции;
- проверка правильности отражения в учёте результатов инвентаризации готовой продукции.

Первичными документами учёта готовой продукции являются: приёмно-сдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции; акт сдачи на склад готовой продукции; карточка складского учёта готовой продукции; приказ-накладная; счёт-фактура; товарно-транспортная накладная; договор; регистры аналитического и синтетического учёта; ведомость выпуска готовой продукции.

Бухгалтерский учёт хозяйственных операций о наличии и движении готовой продукции осуществляется на следующих счетах: 2810 «Готовая продукция на складе»; 2820 «Готовая продукция на выставке»; 2830 «Готовая продукция переданная на комиссию».

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счетах учёта готовой продукции не отражается. Фактические затраты по ним списываются со счетов учёта затрат на счёт 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг». Продукция, подлежащая сдаче заказчиком на месте и не оформленная актом приёмки, остаётся в составе незавершённого производства. На счёте 2810 «Готовая продукция на складе» учитывается готовая продукция по фактической производственной себестоимости. Оприходование готовой продукции, изготовленной для реализации, в том числе и продукция частично предназначенная для собственных нужд предприятия, отражается по дебету счёта 2810 «Готовая продукция на складе» в корреспонденции со счётами учёта затрат. Отгруженная покупателям готовая продукция, расчётные документы за которые предъявлены этим покупателям, списываются в порядке реализации с кредита счёта 2810 в дебет счёта 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции».

При учёте готовой продукции на счёте 2810 по фактической производственной себестоимости в аналитическом учёте движения отдельных наименований её, возможно, отражать по учётным ценам с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учётным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются предприятием исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учётным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются предприятием исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по

учётным ценам отдельных изделий. При списании готовой продукции со счета 2810 суммы отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учёте, определяются по проценту, исчисленному исходя из соотношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчётного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течении отчётного месяца, к стоимости этой продукции по учётным ценам. Сумма отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от её стоимости по учётным ценам, относящаяся к реализованной продукции, отражается по кредиту счета 2810 и дебету соответствующих счетов дополнительной записью в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию. На счёте 2820 учитывается по фактической производственной себестоимости готовая продукция, предназначенная для выставок, ярмарок, реклам и показов. При этом производится запись в дебет счета 2820 и в кредит счета 2810. Ответственность за готовую продукцию временно переходит от одного материально-ответственного лица к другому. При реализации готовой продукции, выставленной на выставках, ярмарках и т.п., производятся бухгалтерские записи так же, как и по счёту 2810. На счёте 2830 «Готовая продукция переданная на комиссию» отражается отгруженная готовая продукция по договорам комиссии и консигнации. Готовая продукция переданная другим предприятиям для реализации на комиссионных условиях списывается со счета 2810 в дебет счета 2830. При реализации готовой продукции, переданной на условиях комиссии и консигнаций, производятся бухгалтерские записи также как и по счёту 2810. Аналитический учёт по счетам 2810, 2820, 2830 ведётся по ответственным лицам, наименованиям и по местам хранения готовой продукции. Учёт готовой продукции ведётся на основании отчётов материально-ответственных лиц, которые заполняются по данным приходных и расходных накладных, счёт-фактур, калькуляционных листов и др. При инвентаризации готовая продукция заносится в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных. Инвентаризация готовой продукции проводится в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении готовой продукции в разных изолированных помещениях у одного материально-ответственного лица, инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение опечатывается на время и комиссия переходит для работы в следующее помещение. Комиссия в присутствии заведующего складом и других материально-ответственных лиц проверяет фактическое наличие готовой продукции путём обязательного её пересчёта, перевешивания. Не допускается вносить в описи данные об остатках готовой продукции со слов материально-ответственных лиц или по данным учёта без проверки их фактического наличия. Готовая продукция, поступающая во время проведения инвентаризации, принимается материально-ответственными лицами в присутствии членов комиссий и приходится по реестру или товарному отчёту после инвентаризации. Эта готовая продукция заносится в отдельную опись под наименованием «Готовая продукция, поступившая в процессе инвентаризации».

В описи указывается дата поступления, дата и номер приходного документа, наименование продукции, количества, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности. При длительном проведении инвентаризации с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации готовая продукция может отпускаться материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эта готовая продукция заносится в отдельную опись под наименованием «Готовая продукция, отпущенная в процессе инвентаризации». Опись оформляется по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению членом комиссии.

В описях на готовую продукцию, отгруженную и не оплаченную в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчётного документа. Готовая продукция, хранящаяся на складах других организаций, заносится в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указывается их наименование, количество, сорт, стоимость, дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов. В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указывается наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учёта, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Изучение действующей практики аудита готовой продукции показывает, что к наиболее характерным ошибкам, допускаемым работниками предприятия при осуществлении хозяйственных операций с готовой продукцией относятся:

- оценка готовой продукции не соответствует методам оценки, установленному учётной политикой предприятия;
- неправильный расчёт и отражение в учёте отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости её по учётным ценам;
- неправильное отражение в учёте, как собственной готовой продукции, так и выработанной из давальческого сырья;
- неполное отражение в учёте выпущенной продукции;
- несвоевременное отражение в учёте отгруженной и реализованной продукции;
- отсутствие налаженного аналитического учёта готовой продукции по местам хранения и отдельным видам готовой продукции;
- отсутствие материалов ранее проведённых инвентаризаций по готовой продукции;
- неправильное отражение в учёте морально устаревшей, испорченной при хранении готовой продукции;
- неверное отражение хозяйственных операций при изготовлении продукции из давальческого сырья.

### 3.3. Аудит товаров

Предприятия, занимающиеся торговой деятельностью, независимо от форм собственности классифицируются по виду торговой деятельности на следующие основные виды: предприятия оптовой торговли, сфера предпринимательской деятельности которых состоит в приобретении и предпродажной подготовке товаров для последующей их реализации предприятиям розничной торговли, другим субъектам предпринимательской деятельности; предприятия розничной торговли, сфера предпринимательской деятельности которых состоит в продаже товаров на основании устного или письменного договора купли-продажи непосредственно конечным потребителям; предприятия торгово-посреднические, выполняющие посредническую функцию по продаже товара. Собственно сущность торговли и её полезность заключается в процессе организации товарного движения в обмен на денежные средства, т.е. организации товарно-денежного обращения и доведение произведённого производителем продукта до конечного потребителя, поскольку общественное признание продукт получает только во время реализации. В процессе движения товаров к потребителю у предприятий торговли имеются определённые расходы, получившие название издержки обращения.

Для проверки правильности и полноты отражения в учёте и отчётности движения товара применяются следующие аудиторские процедуры: проверка полноты отражения в учёте полученного и отпущенного товара; проверка правильности складского учёта при движении товара; проверка правильности оформления нормируемых и ненормируемых товарных потерь при хранении и реализации товара и списание этих потерь; проверка правильности отражения в учёте результатов инвентаризации по товару.

Первичными документами учёта товара являются: приходные и расходные накладные по товару и таре; сертификат качества; журналы контрольного взвешивания товаров; акты о приёме товара; карточки складского учёта товара и тары; приказ-накладная; счёт-фактура; товарно-транспортная накладная; договор о купли-продаже; регистры аналитического и синтетического учёта о движении товара; акты-ведомости о переработке, сортировке, калибровке товара, подлежащего реализации с заключением товароведа и решением руководителя; акты пересмотра качества товаров; ведомость учёта товара. Информация о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретённых в качестве товаров для продажи и предметов проката, отражаются на следующих счетах: 2910 «Товары на складах»; 2920 «Товары в розничной торговле»; 2930 «Товары на выставке»; 2940 «Предметы проката»; 2950 «Тары под товаром и порожня»; 2960 «Товары, переданные на комиссию»; 2970 «Товары в пути»; 2980 «Торговая наценка»; 2990 «Прочие товары».

На промышленных и других производственных предприятиях счета учёта товаров применяются в случаях, когда какое либо изделие, материалы, продукты приобретаются специально для продажи. Снабженческие сбытовые, торговые предприятия на счетах учёта товаров учитывают также покупную тару и тару

собственного производства, кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на соответствующих счетах учёта основных средств или материалов. На счёте 2910 учитываются наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах в кладовых предприятий общественного питания, овощехранилищах и т.п. по покупной стоимости оприходование поступивших на склад товаров и тары отражаются по дебету счета 2910 вместе с расходами, связанными с приобретением товаров. Поступление товаров и тары возможно отражать в учёте с использованием счета 1510 в порядке, аналогичном порядку учёта соответствующих операций с материалами. Реализованные покупателем товары, расчётные документы за которые предъявлены этим покупателям, либо оплаченные ими, списываются в порядке реализации со счета 2910 в дебет счета 9120. На счете 2920 учитываются наличие и движение товаров, находящихся на предприятиях розничной торговли и в буфетах предприятий общественного питания. На ютом же счете учитываются наличие и движение стеклянной посуды на предприятиях общественного питания. При реализации товаров в розничной торговле производятся бухгалтерские записи так же, как и по счету 2910. На счете 2930 учитываются товары, предназначенные для выставок, ярмарок, реклам и показов. При этом производится запись в дебет счета 2930 и кредит счета 2910 или 2920. Ответственность за товары временно переходит от одного материально ответственного лица к другому. При реализации товаров, выставленных на выставках, ярмарках и т.п. производятся бухгалтерские записи так же, как и по счёту 2910.

На счёте 2940 учитывается наличие и движение предметов, предназначенных для выдачи на прокат. На счёте 2950 учитывается наличие и движение тары под товарами и тары порожней. Торговые предприятия могут учитывать движение тары под товарами и тары порожней по средним учётным ценам, которые устанавливаются по группам тары применительно к составу и ценам на неё. При этом разница между ценами приобретения на тару и средними учётными ценами относится на счёт 9390 или на счёт 9430. На счёте 2960 учитываются товары, переданные другим предприятиям по договору комиссии и консигнации.

На счёте 2970 учитываются товары, оставшиеся на конец отчётного периода в пути. Счёт 2980 предназначен для обобщения информации о торговых наценках на товары в розничной торговле и общественного питания, если товары учитываются по продажным ценам. На предприятиях общественного питания на данном счёте учитываются сумма торговых наценок на продукты питания и товары, находящиеся в кладовых, буфетах и на кухне, а также суммы наценок, прибавляемые в установленном размере к стоимости кухонной и буфетной по продажным ценам. Кредитуется счёт 2980 при оприходовании товаров на суммы торговых наценок, а дебетуется- на суммы торговых наценок по товарам реализованным, отпущенным, или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.д. Суммы наценок в части, приходящейся на реализованные товары, отражается по дебету счёта 2980 и кредиту счёта 9120. Суммы торговых наценок в части, приходящейся на остаток

нереализованных товаров, уточняются на основании инвентаризованных описей путём определения полагающейся наценки на товары в соответствии с установленными размерами. Сумма наценки на остаток нереализованных товаров на предприятиях розничной торговли может быть определена по проценту, исчисленному исходя из соотношения суммы наценки на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счёта 2980, уменьшенной на сумму оборота по дебету 2980, к сумме реализованных за месяц товаров на конец месяца. На счёте 2990 учитываются прочие операции, не отражаемые в счётах 2910-2970. Аналитический учёт по счетам учёта товаров ведётся по ответственным лицам, наименованиям и по местам хранения товаров.

Учёт товаров ведётся на основании отчётов материально ответственных лиц, которые заполняются по данным приходных и расходных накладных, счетов-фактур, кассовых ордеров, и др. При аудировании торговых предприятий необходимо обратить особое внимание на товарные потери, которые подразделяются на нормируемые, ненормируемые, образующиеся при приёмке, хранении и реализации товара. К нормируемым товарным потерям относится уменьшение массы товаров в пределах установленных норм естественной убыли при хранении и реализации товара. К ненормируемым товарным потерям относится естественное понижение качества товаров, которое произошло при соблюдении нормальных условий хранения и реализации товара. К сверхнормативным потерям товаров относятся понижение качеств и порча товаров, которые произошли из-за бесхозяйственности руководителей и должностных лиц предприятия.

Аудитору необходимо обратить особое внимание на правильность оформления документов при списании норм убыли. Товарные потери можно выявить в ходе проведения инвентаризации товарных ценностей и изучение оформленных документов по товарным потерям.

## **Глава 4. Безопасность жизнедеятельности на предприятии ООО «Истиклол»**

### **4.1. Обязанности по организации здоровых условий труда**

Создание на всех предприятиях условий труда, отвечающие требованиям безопасности и гигиены составляет обязанности администрации промышленных предприятий. Работодатель несет ответственность за нарушение требований по охране труда и технике безопасности.

В состав администрации включаются руководящие служащие, т.е лица выполняющие на промышленных предприятиях организационную, административно-хозяйственную работу, организующие производственные процессы.

Условия труда на предприятиях, на каждом рабочем месте должны соответствовать требованиям стандартов, правил и норм по охране труда.

Обеспечение здоровых и безопасных условий труда на предприятии, организация контроля за опасными и вредными производственными факторами и своевременное информирование трудовых коллективов о результатах контроля возлагается на администрацию.

На производствах с вредными и опасными условиями труда, а также на работах, производимых в особых температурных условиях или связанных с загрязнениями, в соответствии с «Кодексом Республики Узбекистан» (1995 год декабрь) работникам выдаются бесплатно, по нормам, установленным органами государственного управления, специальная одежда, обувь и другие средства индивидуальной защиты, моющие и дезинфицирующие средства, молоко или другие равноценные продукты, лечебно-профилактическое питание.

Взаимные обязательства администрации и работников по обеспечению здоровых и безопасных условий, труда на предприятии предусматриваются коллективным договором или соглашением которые принимаются на срок действия не более 3 лет.

Министерства, ведомства, концерны, ассоциации и другие хозяйственные органы координируют работу по охране труда в соответствии с утвержденными ими положениями по согласованию с Центральным (республиканским) комитетом профсоюзов.

На предприятиях с численностью работающих 50 и более человек создаются службы (вводятся должности) по охране труда из числа лиц, имеющих специальную подготовку, а насчитывающих 50 и более транспортных средств, кроме того, создаются службы (вводятся должности) по безопасности дорожного движения. На предприятиях, с меньшей численностью работающих и количеством транспортных средств выполнение функций службы по охране труда возлагается на одного из руководителей.

Службы охраны труда и безопасности дорожного движения работают по положениям, согласованным с профсоюзным комитетом, и по своему статусу

приравняются к основным службам предприятия и подчиняются его руководителю.

Специалисты служб охраны труда имеют право контролировать соблюдение всеми работниками правил и норм по охране труда, выдавать руководителям структурных подразделений обязательные для исполнения предписания об устранении выявленных нарушений, а также вносить представления руководителям предприятий о привлечении к ответственности лиц, нарушающих законодательство об охране труда.

Специалисты служб охраны труда и безопасности дорожного движения не могут привлекаться к выполнению работ, не относящихся к их должностным обязанностям.

Службы охраны труда и безопасности дорожного движения ликвидируются только в случае прекращения деятельности предприятия.

## 4.2. Организация обеспечения пожарной безопасности

Обеспечение пожарной безопасности является составной частью деятельности должностных лиц организаций и индивидуальных предпринимателей. Требования по обеспечению пожарной безопасности должны быть отражены в должностных и других инструкциях, а при необходимости в соответствующих договорах.

Обеспечение пожарной безопасности в организациях возлагается на руководителя этих организаций.

Мероприятия пожарной безопасности разрабатываются в соответствии законодательными документами о пожарной безопасности, нормативных документов в области пожарной безопасности, опыта противопожарной борьбы на основе оценки пожарной опасности веществ, материалов, изделий, технологических процессов, конструкций, аппаратов, зданий и сооружений.

Производители и поставщики веществ, материалов, изделий, конструкций и аппаратов должны указать показатели пожарной опасности этих веществ, материалов, изделий, конструкций и аппаратов в соответствующих технических документациях.

При разработке и осуществлении мероприятий пожарной безопасности для организаций, зданий, сооружений и других объектов, в том числе при их проектировании должны быть учтены решения обеспечивающие эвакуацию людей, сохранность имущества юридических и физических лиц.

Порядок организации тушения пожаров подразделениями службы пожарной защиты определяет служба Государственной пожарной безопасности.

Для приема сообщений о пожарах в телефонных сетях населенных пунктов устанавливается единый номер – 01.

Подразделения службы Государственной пожарной безопасности после получения сообщения о пожарах немедленно должны выехать в места возникновения пожаров.

Подразделения службы пожарной защиты при выполнении работ тушения пожаров, предупреждения возникновения и распространения пожаров, в целях пожаротушения, бесплатно обеспечиваются водой из природных и искусственных источников.

Действовавшие в рамках обоснованного риска личный состав службы Государственной пожарной безопасности и другие участники, принявшие в тушении пожара, освобождаются от возмещения нанесенного ущерба.

Руководство тушением пожаров осуществляется прибывшим на место пожара старшим оперативным должностным лицом службы пожарной безопасности. При этом управление личного состава службы пожарной защиты и привлеченных сил и средств осуществляется на принципах единоначалия.

Руководитель тушения пожаров отвечает за безопасность выполнения задач, личного состава службы пожарной защиты и привлеченных сил и средств.

Руководитель тушения пожаров определяет границы территории действий пожаротушения, порядок и особенности выполнения этих действий, а также во

время пожаров принимает решения по спасению людей, имущества юридических и физических лиц.

При необходимости руководитель тушения пожаров может принимать решения ограничивающих права юридических и физических лиц в территории, где ведутся действия по тушению пожаров.

Указания руководителя тушения пожаров является обязательным для исполнения для всех организаций и граждан, находящихся в территории, где ведутся действия по тушению пожаров.

Во время тушения пожаров никто не имеет права вмешиваться в действия руководителя или отменять его приказы.

## Заключение

Изучение литературных источников, нормативных документов и действующей практики организации учёта материалов в ООО «Истиклол» по материалам которого выполнена данная дипломная работа, позволила нам сделать следующие выводы и предложения:

1. При учёте материалов в бухгалтерии ООО «Истиклол» руководствуются Законом Республики Узбекистан о бухгалтерском учёте, Положением о составе затрат по производству и реализации продукции и о порядке формирования финансовых результатов, Национальными стандартами бухгалтерского учёта Республики Узбекистан №4 «Товарно-материальные запасы». №21 «План счетов бухгалтерского учёта хозяйственно-финансовой деятельности хозяйствующих субъектов», и другими нормативными документами. Их требования в основном выполняются.

2. В первичном складском учёте наряду с типовыми унифицированными формами первичных документов также используются нетиповые формы первичных документов, как накладная счёт-фактура, накладная на передачу материалов, накладная на передачу готовой продукции и тары.

3. Нет графика документооборота. Наличие этого графика особенно важно для учёта ТМЗ.

4. Отчёты материально-ответственных лиц, как отчёт о движении материалов на складах составляются на компьютере, не имеют всех необходимых реквизитов и некоторые из них не утверждены руководителем предприятия.

5. В бухгалтерии предприятия используются почти все счета плана счетов по учёту ТМЗ, как 1000, 1510, 1610.

6. Счёт 1510 «Заготовление и приобретение материалов», 1610 «Отклонение в стоимости материалов» ежемесячно закрываются. Однако заготовленные и приобретённые материалы в текущем месяце полностью не расходуются т.е. часть из них остаются в остатке. Следовательно, в этом случае счета 1510 и 1610 не должны полностью закрываться

7. На предприятии ООО «Истиклол» аудиторские проверки не проводились, так как организации с ограниченной ответственностью согласно Закону Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности», «Положением об аудиторских организациях», не подлежат обязательному аудиту.

8. На предприятии постоянно проводятся инвентаризации ТМЦ. Из содержания этих описей видно, что в них приведены данные только бухгалтерского учёта, а показатели фактического наличия не заполнены. Согласно НСБУ №19 «Организация и проведение инвентаризации» при инвентаризации нужно заполнить показатели фактического наличия. Поэтому инвентаризационные описи заполнены с нарушениями, так как в таком виде невозможно выявить результаты инвентаризации, то есть излишки и недостачу.

9. Нерегулярно проводятся сверки данных по движению и остаткам ТМЗ в бухгалтерии и на складах материалов и готовой продукции предприятия.

10. Из практических данных предприятия, то есть бухгалтерского баланса и Главной книги (оборотно-сальдовой ведомости) видно, что сумма остатков ТМЗ из года в год увеличивается.

Исходя из выше перечисленных, для устранения недостатков и совершенствования учёта и аудита товарно-материальных запасов руководству предприятия рекомендуем:

Досконально разработать учётную политику на 2014 год, где надо чётко сформулировать позицию предприятия по используемым счетам и методам оценки стоимости ТМЗ.

1. Соблюдать требования Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учёте, в частности разработать график документооборота по учёту ТМЗ.
2. Внести изменения в рабочий план счетов предприятия по счетам ТМЗ.
3. Соблюдать требования всех национальных стандартов бухгалтерского учёта Республики Узбекистан.
4. Имея ввиду большой объём и наличие остатков ТМЗ на предприятии рекомендуем

проводить ежегодные инициативные аудиторские проверки.

Необходимо проверить инвентаризации ТМЗ согласно НСБУ №19 и своевременно отразить их результаты в бухгалтерском учёте

## Список использованной литературы

1. Каримов И.А. Мировой финансово – экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. - Т.: Узбекистон, 2009-48с.
2. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учёте» Принят 30 августа 1996г
3. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (новая редакция)(2000 год, 26 мая). Ташкент,2000.
4. Налоговый кодекс Республики Узбекистан 2014год.
5. «Об организации внутренней аудиторской службы на предприятиях» Указ Кабинета Министров Республики Узбекистан от 16.10.2007года №???
6. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 05.02.1999года №54.
7. Постановление Президента Республики Узбекистан от 04.04.2007 г. № ПП – 615 «О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских ответственных за качество оказываемых услуг.
8. Приложение к постановлению Президента Республики Узбекистан от 4 апреля 2007 г. № ПП – 615. Положение об аудиторских организациях.
9. Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчётности. Зарегистрирован МЮ РУз №475 от 14.08.1998г
10. НСБУ №1 Учётная политика и финансовая отчётность. Зарегистрирован МЮ РУз 474 от 14.08.1998г.
11. НСБУ №4 «Товарно – материальные запасы» Зарегистрирован МЮ РУз №1595 от 17.07.2006г.
12. НСБУ №19 Организация и проведение инвентаризации. Зарегистрирован МЮ РУз №833 от 02.11.1999г.
13. НСБУ №21 План счетов бухгалтерского учёта. Зарегистрирован МЮ РУз №1181 от 23.10.2002г.
14. НСА №3 «Планирование Аудита». Зарегистрировано МЮ РУз № 837, от 10.11.1999г.
15. НСА №6 «Документирование Аудита». Зарегистрировано МЮ РУз № 812, от 03.09.1999г.
16. НСАД №70 «Аудиторский отчёт и Аудиторское заключение». Зарегистрировано МЮ РУз № 1016, от 10.03.2011г.
17. Положение о порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности. Зарегистрировано МЮ РУз № 1245, от 27.05.2003г.
18. Положение о документах и документообороте бухгалтерском учёте. Зарегистрировано МЮ РУз № 1297, от 14.01.2004г.
19. Абдуллаев Р. «Бухгалтерский учёт и аудит». Учебное пособие. Ташкент «Иктисод Молия» 2010г. -436с.
20. Аудит том 1 (Под. Ред. И.И. Тулаходжаевой, Т.И. Джураева, Ф.Г. Гулямовой) Ташкент: ТГЭУ, НАБА, 2003г.

21. Аудит учебник для ВУЗов (Под. ред. В.И. Подольского) 3-е изд. Перераб. И доп. – М. ЮНИТИ – ДАНА, Аудит, 2007 – 583 с.
22. Воронина Л.И. Аудиторская деятельность: основа организации: учебно практическое пособие. – М.: ЭКСМО, 2007 – 336с
23. Гадоев Э. и др. Товарно-материальные запасы: учёт и налогообложение. Т.: Издательский дом «Мир экономики и права», 2003-280с.
24. Гулямова Ф.Г. Самоучитель по бухгалтерскому учёту. -3е изд. – Т.: «НОРМА», 2009 – 496с.
25. Завалишина И.А. Бухгалтерский учёт по новому. Издательский дом «Мир экономики и права», Т. 2003г.
26. Иткин Ю.М., Гадоев Э.Ф. и др. Бухгалтерский учёт в условиях рыночной экономики Узбекистана. 1999г.
27. Либерман Л.В. Учёт материальных ценностей. М.: Финансы и статистика. 1989г-109с.
28. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. М.: ТОО «Интелтех», 1996г. -151с.
29. Практические материалы ООО «Истиклол».
30. Подольский В.И. и другие. Аудит: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.-583с,
31. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учёта Республики Узбекистан (НСБУ), Издательский дом «Мир экономики и права», Т.: 2005г.
32. Справочник по внешнему и внутреннему аудиту хозяйствующих субъектов на территории Республики Узбекистан. Ташкент ООО «НОРМА», 2007 – 384с.
33. Справочник комментариев к национальным стандартам бухгалтерского учёта Республики Узбекистан. Ташкент 2009 – 480с.
34. Сборник методических указаний по аудиту. Ташкент Издательство «infoСOM.UZ». 2010 – 304с.
35. Терехов А.А. Аудит, М.: «Финансы и статистика» 1998г.-512с.
36. Тулоходжаева М.М. Аудит финансового состояния предприятия. «Бухгалтер библиотеки» №9. Ташкент 1996 – 208с.
37. Уразов К.Б. «Бухгалтерский учёт и аудит» Сборник текстов лекций.
38. Хахонова Н.Н. Богатая И.Н. Аудит: Учебник. М.: КНОРУС, 2011. -720с.