

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

**ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ**

**ФАКУЛЬТЕТ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ И АУДИТ »**

**КАФЕДРА: «АУДИТ»**

**«РЕКОМЕНДУЕТСЯ К ЗАЩИТЕ»**

**И. о. зав каф. к. э. н, доц.  
Ходжаева М. Х.**

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2010 год

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**ТЕМА: «УЧЁТ И АУДИТ РАСЧЁТОВ С БЮДЖЕТОМ»**

**Выполнила: студентка 4–курса,  
группы БР–41  
Исмаилова Сабина Исмаиловна  
Научный руководитель:  
доц. Мирходжаев М. М.**

**ТАШКЕНТ – 2010.**

## Содержание

<b>Введение</b> .....	3
<b>Глава 1. Теоретические основы организации учета и аудита расчетов с бюджетом</b> .....	5
1. 1. Налоги их роль и значение в формировании бюджета Республики Узбекистан.....	5
1. 2. Классификация и виды налогов, задачи их учета и аудита.....	15
<b>Глава 2. Организация бухгалтерского учета расчетов с бюджетом</b> .....	18
2. 1. Учет расчетов с бюджетом по НДС.....	18
2. 2. Учет расчетов с бюджетом по налогу на доход (прибыль) юридических лиц.....	21
2. 3. Учет расчетов с бюджетом по налогу с физических лиц.....	24
<b>Глава 3. Организация внутреннего аудита расчетов с бюджетом</b> .....	27
3. 1. Сущность технологии аудита и этапы проведения аудита расчетов с бюджетом.....	27
3. 2. Изучение, проверка информации, аудиторские доказательства, процедуры и методы их получения и документирования.....	35
3. 3. Методика аудиторской проверки расчетов с бюджетом.....	38
<b>Выводы и предложения</b> .....	42
<b>Список использованной литературы</b> .....	

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы.** В современных условиях развития экономики когда последовательно внедряются мероприятия по преодолению последствий глобального финансово экономического кризиса, управление предприятием требует организации эффективного учета и контроля за хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта.

Важным мероприятием, осуществленным в рамках Антикризисной программы – это принятие в целях поддержки хозяйствующих структур дополнительных мер по облегчению налоговой нагрузки, упрощения и унификации системы налогообложения. В частности, за последние годы в стране в значительной степени снижается ряд налоговых ставок и за последние десять лет ставка налога с дохода юридических лиц снижена в 3,4 раза, ставка единого налогового платежа для микрофирм и малых предприятий в 2,1 раза, налоговая ставка на имущество юридических лиц в 1,1 раза, ставка единого социального платежа в 1,6 раза. В результате этого также на протяжении ряда лет ощутимо снижается общая налоговая нагрузка<sup>1</sup>

В этих условиях организация правильного учета и аудита расчетов с бюджетом, является весьма актуальной задачей, ибо речь идет правильно разработанной бюджетной политике государства. В своем докладе, на заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития страны в 2009 году, и важнейшим приоритетам экономической программы на 2010 год, Президент Республики Узбекистан Ислам Каримов отметил, «Благодаря принятой программе антикризисных мер были осуществлены меры по сокращению непроизводительных затрат, снижению себестоимости продукции и пополнению оборотных средств предприятий с целью обеспечения их стабильной работы».<sup>2</sup>

Актуальность рассматриваемой темы в наше время обусловлено также тем, что на практике к учету и аудиту расчетов с бюджетом следует уделять очень важное внимание так как от эффективности их организации зависят многие показатели эффективности производства хозяйствующего субъекта и его финансовая устойчивость.

**Степень изученности темы.** Вопросам учета и аудита расчетов с бюджетом хозяйствующих субъектов в экономической литературе посвящены многие труды. Эта тема является одним из наиболее актуальных тем, которым были посвящены труды зарубежных экономистов, таких как К. Друри, Р. Энтони,

---

<sup>1</sup> Учебно-методический комплекс по изучению докладов Президента Республики Узбекистан И.А. Каримова «Модернизация страны и построение сильного гражданского общества – наш главный приоритет» и «Наша главная задача – дальнейшее развитие страны и повышение благосостояния народа». – Т.: Иктисодиёт, 2010

<sup>2</sup> И.А.Каримов Наша главная задача-дальнейшее развитие страны и повышение благосостояния народа Доклад Президента Республики Узбекистан И.А.Каримова на заседании Кабинета Министров посвященном итогам социально-экономического развития страны в 2009 году и важнейшим приоритетам экономической программы на 2010 год.

Дж. Рис, В. П. Астахова, А. А. Бернстаин, Л. В. Донцовой, О. В. Ефимова, В. В. Ковалева, В. Ф. Паляя, Г. В. Савицкой, А. Д. Шеремета, а также труды ученых-экономистов Республики Узбекистан Ё. А. Абдуллаева, Э. Акрамова, Э. Ф. Гадоева, Н. Жураева, А. Т. Ибрагимова, С. Кодирхонова, З. Т. Маматова, М. М. Тулаходжаевой, С. Ш. Юлдашева и многих других.

Вышеназванные экономисты глубоко изучили организацию и методологию бухгалтерского учета, и аудита расчетов с бюджетом на производственных предприятиях. Однако организация и задачи учета и аудита расчетов с бюджетом а также их особенности на конкретных предприятиях слабо изучены, что также обусловило выбор темы исследования.

**Цель и задачи выпускной квалифицированной работы.** Основная цель выпускной квалификационной работы – изучить современное состояние учета и аудита расчетов с бюджетом на примере конкретного предприятия промышленности, методику ее проведения, разработать выводы и предложения по усовершенствованию учета и аудита расчетов с бюджетом. В соответствии с этим для выполнения поставленной цели в работе определены следующие задачи:

- изучить и раскрыть теоретические основы учета и аудита расчетов с бюджетом на примере предприятий промышленности в условиях либерализации рыночных отношений;
- определить цель и значение учета и аудита расчетов с бюджетом на примере предприятий промышленности в условиях углубления реформ рыночной экономики;
- дать основное понятие об учете и аудите расчетов с бюджетом.
- определить основные задачи учета и аудита расчетов с бюджетом
- раскрыть содержание и методику аудита расчетов с бюджетом ;
- изучить источники проведения аудита расчетов с бюджетом ;
- раскрыть пути улучшения учета и аудита расчетов с бюджетом .

**Предметом выпускной квалификационной работы** является особенности учета и аудита расчетов с бюджетом на примере конкретных предприятий промышленности

**Теоретические и методологические основы выпускной квалификационной работы.** Теоретическими и методологическими основами выпускной квалификационной работы являются: научные исследования зарубежных ученых-экономистов, ученых-экономистов Республики Узбекистан; а также Указы Президента Республики Узбекистан, относящиеся к данной теме; нормативные документы Министерства финансов и Государственного Налогового Комитета Республики Узбекистан; Национальные стандарты бухгалтерского учета и аудита; Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан №54 от 5.02.1999г., с последующими изменениями и дополнениями; методические указания и инструкции.

**Структура выпускной квалификационной работы.** Выпускная квалификационная работа изложена на xxx страницах рукописного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## **Глава 1. Теоретические основы организации учета и аудита расчетов с бюджетом**

### **1.1. Налоги их роль и значение в формировании бюджета Республики Узбекистан**

Государственный бюджет сыграл большую роль в реализации приоритетов социально-экономических реформ за годы независимости. Сама организация налогово-бюджетной системы претерпела существенные изменения, значительно продвинувшись по своим параметрам к международным стандартам.

Последовательное проведение за прошедшие годы независимости реформ в системе Министерства финансов в соответствие с поставленными Президентом И.Каримовым и Кабинетом Министров Республики Узбекистан приоритетами обеспечили решение важных задач и позитивных результатов, среди которых можно особо выделить:

- полноценное финансирование расходов на социальную сферу как важнейшее условие обеспечения гражданского мира и стабильности;
- оптимизацию структуры поступлений государственного бюджета. Значительно вырос удельный вес в поступлениях бюджета косвенных и ресурсных налогов, что укрепило доходную базу бюджета, тем самым обеспечило необходимыми ресурсами финансирование приоритетных расходов;
- усиление самостоятельности местных бюджетов. Доходы местных бюджетов выросли за счет увеличения доли собственных местных налогов и увеличения отчислений от общегосударственных налогов;
- позитивные сдвиги в направлении совершенствования механизма бюджетного финансирования на основе внедрения нормативных методов по отдельным отраслям социальной сферы, усиления адресности социальных выплат через повышение роли органов самоуправления;
- полноценное финансирование государственных и национальных программ;
- обеспечение сбалансированности государственного бюджета на основе укрепления доходной базы бюджета, внедрения рациональных методов (адресность социальных выплат, программное распределение расходов в соответствие с приоритетами, нормативный метод финансирования отдельных отраслей социальной сферы). Дефицит государственного бюджета в период 1996-1997гг. не превышал 2,5%, а в 2009г. удалось обеспечить превышение дохода над расходами на 0.2%, что способствовало укреплению макроэкономической и финансовой стабильности;

Ниже приведенная таблица характеризует динамику исполнения государственного бюджета в динамике за ряд лет.

### Динамика дефицита и профицита государственного бюджета<sup>3</sup>

	1995 й	2000 й	2007 й	2008 й	2009 й	2010 й
Дефицит(-), Профицит (+)	-2,8%	-1,0%	1,1%	1,5%	0,2%	-1,0%

Внедрение международных стандартов в систему бухгалтерского учета и статистики государственных финансов, что позволяет сегодня эффективно интегрироваться в мировую хозяйственную и финансовую систему.

Президент Республики Узбекистан Каримов И.А. в своей книге «Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана» подчеркнул на : «дальнейшее ускоренное проведение модернизации, технического и технологического перевооружения предприятий, широкое внедрение современных гибких технологий, и это прежде всего касается базовых отраслей экономики, экспорта ориентированных и локализуемых производств»<sup>4</sup>. В произведении Президента страны «Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана» был отражен комплекс нижеследующих мер, намеченных в данной программе:

- 1) дальнейшее ускоренное проведение модернизации, технического и технологического перевооружения предприятий, широкое внедрение современных гибких технологий;
- 2) реализация конкретных мер по поддержке предприятий-экспортеров в обеспечении их конкурентоспособности на внешних рынках в условиях резкого ухудшения текущей конъюнктуры, создание дополнительных стимулов для экспорта;
- 3) повышение конкурентоспособности предприятий за счет введения жесткого режима экономии, стимулирования снижения производственных затрат и себестоимости продукции;
- 4) реализация мер по модернизации электроэнергетики, сокращению энергоемкости и внедрению эффективной системы энергосбережения;

<sup>3</sup> Из доклада зам.министра финансов М.Мирзаева Основные направления бюджетной и налоговой политики на 2010 год.

<sup>4</sup> И. Каримов Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. – Т.: Узбекистан, 2009, с. 15

5) в условиях падающего спроса на мировом рынке поддержка отечественных производителей путем стимулирования спроса на внутреннем рынке<sup>5</sup>.

В охваченной программой, ранее принятых документах дали свои практические результаты всесторонне разработанные меры, направленные на обеспечение устойчивой и непрерывной работы финансово-экономической, бюджетной, банковско-кредитной систем страны, оказание помощи отраслям и предприятиям реального сектора экономики, социальную поддержку населения. В нижеследующей таблице приведен ряд принятых Президентом страны в этом направлении указов, постановлений и распоряжений, а также их основные цели

### **Указы, постановления и распоряжения, в которых Президентом Узбекистана намечено осуществление эффективных антикризисных мер**

<b>Название документа</b>	<b>Дата и номер</b>	<b>Основная цель</b>
Указ Президента Республики Узбекистан «О мерах по дальнейшему повышению устойчивости предприятий реального сектора экономики»	18 ноября 2008 года № 4053	- дальнейшее повышение уровня капитализации предприятий реального сектора экономики и укрепление финансовой устойчивости; - финансовое оздоровление экономически несостоятельных предприятий и совершенствование механизмов управления; - структурное преобразование экономики; - широкое привлечение инвестиций, в том числе средств коммерческих банков в процессы модернизации, технического и технологического перевооружения производства
Указ Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по обеспечению гарантий защиты вкладов граждан в коммерческих банках Республики Узбекистан»	28 ноября 2008 года № 4057	- обеспечение надежных гарантий защиты вкладов граждан от возможных негативных последствий мирового финансово-экономического кризиса; - дальнейшее укрепление доверия населения к банковской системе страны; - создание дополнительных условий для привлечения вкладов населения в коммерческие банки
Указ Президента Республики Узбекистан	28 ноября	- предотвращение негативных последствий мирового финансово-экономического

<sup>5</sup>И. Каримов Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. – Т.: Узбекистан, 2009, с. 28-31.

Название документа	Дата и номер	Основная цель
«О программе мер по поддержке предприятий реального сектора экономики, обеспечению их устойчивой работы и повышению экспортного потенциала»	2008 года № 4058	<p>кризиса;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- обеспечение стабильных темпов экономического роста и макроэкономической сбалансированности, а также устойчивой работы базовых отраслей реального сектора экономики;</li> <li>- содействие занятости населения;</li> <li>- конкретная адресная поддержка экспортеров, предприятий ведущих отраслей промышленности, малого бизнеса</li> </ul>
Постановление Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по дальнейшему развитию производства и социальной инфраструктуры»	20 января 2009 года № 1041	<ul style="list-style-type: none"> <li>- обеспечение ускоренного развития современного производства и социальной инфраструктуры;</li> <li>- создание на основе этого благоприятных условий для стабильного и ускоренного развития экономики;</li> <li>- эффективное использование природного и экономического потенциала регионов республики;</li> <li>- формирование новых рабочих мест;</li> <li>- повышение занятости населения, особенно молодежи, доходов и благосостояния граждан</li> </ul>
Постановление Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по расширению производства продовольственной продукции и пополнению внутреннего рынка»	26 января 2009 года № 1047	<ul style="list-style-type: none"> <li>- стабильное обеспечение потребностей населения республики в продовольственной продукции;</li> <li>- пополнение внутреннего потребительского рынка произведенной в стране продовольственной продукцией;</li> <li>- ускоренное строительство, в основном, в сельской местности перерабатывающих компактных предприятий, оснащенных современной высокоэффективной техникой и технологиями;</li> <li>- формирование на этой основе новых рабочих мест;</li> <li>- дальнейшее обеспечение граждан работой, повышение их доходов и уровня благосостояния</li> </ul>
Постановление Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах	28 января 2009 года №	<ul style="list-style-type: none"> <li>- стимулирование увеличения производства и расширения видов конкурентоспособных высококачественных непродовольственных потребительских товаров;</li> </ul>

Название документа	Дата и номер	Основная цель
по стимулированию расширения производства отечественных непродовольственных потребительских товаров»	1050	<ul style="list-style-type: none"> <li>- более полное пополнение ими внутреннего потребительского рынка;</li> <li>- создание новых отечественных предприятий по производству готовых непродовольственных товаров;</li> <li>- модернизация, техническое и технологическое перевооружение имеющихся предприятий;</li> <li>- на основе этого обеспечение занятости населения, повышение доходов и благосостояния людей</li> </ul>
Постановление Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по стимулированию расширения подрядных работ по реконструкции и ремонту жилищного фонда на условиях «под ключ»	29 января 2009 года № 1051	<ul style="list-style-type: none"> <li>- коренное изменение облика городов и населенных пунктов страны;</li> <li>- кардинальное улучшение жилищного фонда за счет осуществления широкого комплекса мер по совершенствованию организации строительства с архитектурным планированием;</li> <li>- стимулирование дальнейшего расширения подрядных работ по капитальному ремонту, реконструкции и строительству жилья на условиях «под ключ»</li> </ul>
Распоряжение Президента Республики Узбекистан «Об утверждении порядка реализации экономически несостоятельных предприятий коммерческим банком»	19 ноября 2008 года № 4010	<ul style="list-style-type: none"> <li>- создание эффективного механизма реализации экономически несостоятельных предприятий коммерческим банком</li> </ul>

Важное значение для смягчения и нейтрализации воздействия кризиса имели продуманность и своевременность принятых правительством комплекса антикризисных решений, рассчитанных на 2009-2012 годы и обеспечивающих устойчивую и бесперебойную работу нашей финансово-экономической, бюджетной, банковско-кредитной системы, мер по оказанию помощи предприятиям, реальным секторам экономики и социальной поддержки населения страны.

Ставится задача ускорения реализации принятых отраслевых программ модернизации, технического и технологического перевооружения

производства, перехода на международные стандарты качества, что позволит обеспечить устойчивые позиции как на внешнем, так и на внутреннем рынках.

В осуществлении мероприятий правительства, направленных на упорядочения и развитие производства в республике большое место отведено важному инструменту управления - бухгалтерскому учету и аудиту. Правильно налаженный и организованный бухгалтерский учет, система внутреннего контроля позволяет хозяйственному субъекту укреплять свое финансовое положение, улучшить платежеспособность и своевременно осуществлять взаиморасчеты с бюджетом по налогам.

Главное назначение налогов – пополнять бюджет и обеспечивать выполнение функций государства.

По своей форме их можно определить как обязательные денежные платежи, которые взимаются в бюджет. Это понятие характеризует весьма важную особенность налогов, их форму и внешнее проявление. Если рассмотреть их материальное содержание, то налоги – часть национального дохода, которая взимается у субъектов хозяйствования и населения на общегосударственные нужды. Однако экономическая природа налогов затрагивает глубинные связи, отношения между государством и его членами и звеньями хозяйствования по поводу перераспределения национального дохода.

Это дает основание рассматривать налоги и как важную экономическую категорию – совокупность экономических отношений. При изъятии налогов между государством и юридическими или физическими лицами возникают денежные отношения, затрагивающие существенные интересы участников создания и распределения национального дохода.

Налоги как важнейшая экономическая категория развитого товарного производства неизменно связаны с более общей категорией – государственным бюджетом, поскольку участвуют в его формировании.

Налоги возникли с появлением государства как один из методов мобилизации денежных средств. На ранних этапах исторического развития они взимались с населения и имели либо натуральную форму трудовых повинностей. Вместе с доходами в виде дани, контрибуции (т.е. неналоговыми доходами) государство покрывало налогами свои расходы. Но с увеличением территорий, ростом экономической и политической мощи государство начинает взимать налоги со своих поданных. С развитием товарно-денежных отношений налоги приобретают преимущественно денежную форму.

Таким образом, налоги как экономическая категория имеют исторический характер. Они менялись вместе с развитием государства. Современное государство, экономика которого основана прежде всего на рыночных отношениях, должно обеспечивать те интересы общества, решение которых слабо регулируется рынком или находится за пределами рыночных отношений. В состав таких интересов включаются:

- Необходимость удовлетворения общественных потребностей (управление, оборона, обеспечение правопорядка, безопасность, социальные расходы и т. п.);
- Необходимость регулирования экономической деятельности субъектов хозяйствования, наносящих вред окружающей среде, и т. д.;
- Долгосрочные капиталовложения и переложение повышенных рисков с экономических субъектов на государство.

Решение этих задач и обеспечивается через налогообложение.

Налоги - это обязательные платежи с населения, предприятий и других хозяйствующих субъектов, взимаемые государством (центральным и местными органами власти). Налог представляет собой часть общественного продукта (валового внутреннего продукта), выступающую в виде обязательных отчислений средств в пользу государства вне связи с получением налогоплательщиком какой бы то ни было определенной от этого выгоды.

Приведем три характеристики налогов, которые помогут уяснить их сущность.

1. Плательщик налогов, выплачивая те или иные суммы денег государству, непосредственно не получает взамен каких-либо товаров или услуг. Не существует непосредственной, прямой связи между величиной налога, уплаченного конкретным плательщиком, и объемом общественных благ, которые будут потреблены именно им. Этим налог отличается от цены (как платы за добровольное потребление товара или услуги), лицензии или комиссионного сбора, которые могут быть обязательными или добровольными, но которые всегда связаны с извлечением определенной выгоды (пользы) из представленной правительством услуги.

Отсутствие прямой, зримой для каждого связи между объемом уплачиваемых государству налогов и получаемых от него экономических и социальных благ дает налогоплательщикам повод рассматривать налогообложение как бремя, хотя они могут и одобрять направление государственных расходов, финансируемых за счет налогов.

Конкретный налогоплательщик обычно не соотносит общественную и свою выгоду или интерес с выплачиваемыми им налогами. Это приводит к тому, что часть граждан старается уклониться от уплаты налогов, занижать свои доходы. Принципы высокой «налоговой морали» торжествуют только там, где государство эффективно и гласно распоряжается собранными у своих граждан налогами, и где большинство граждан согласны своими собственными средствами финансировать государственные экономические, социальные и другие программы.

2. Налоги представляют собой принудительные выплаты. И хотя ответственность за полноту и своевременность уплаты налогов возложена на налогоплательщика, они уплачиваются не в добровольном, а в обязательном порядке, и государство строго наказывает тех, кто уклоняется от уплаты налогов.

3. Через уплату налогов в пользу государства взимается часть дохода, которая определена заранее и, что особенно важно, определена в законном порядке.

В законодательстве большинства стран, в том числе Узбекистана, закреплено, что устанавливать налоги и определять их размеры могут только высшая законодательная власть и уполномоченные ею органы. Никто не вправе устанавливать новые налоги или определять их размеры по собственному усмотрению и желанию. Законный, легальный характер платежей – главная характеристика налогов.

Функция налога – это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств

Свое назначение и функции налоги осуществляют в едином бюджетном процессе, выполняя следующие функции: фискальная функция, экономическая (регулирующая) функция и распределительная функция.

Основная функция налогов – фискальная. Она состоит в том, что с их помощью образуются государственные ресурсы и создаются материальные условия для функционирования государства, а в современных условиях – всех систем рыночного хозяйства. Через налоги происходит изъятие части доходов предприятия и граждан для содержания государственного аппарата, обороны страны и той части непроизводственной сферы, которая вообще не имеет собственных источников доходов, либо они недостаточны для обеспечения должного уровня развития.

Фискальная функция создает объективные предпосылки и для вмешательства государства в экономику.

Обеспечение доходов бюджета – лишь одна из задач налоговой системы. Решая ее, налоговая система не должна тормозить процесс накопления и роста производства, нарушать социальную справедливость, вызывать деформации и перекосы в структуре народного хозяйства, деформировать рыночные процессы.

Другая важная функция налогов – экономическая (регулирующая). С помощью налогов государство осуществляет регулирование условий производства и реализации товаров и услуг, создает определенный «налоговый климат» для экономической деятельности. Через свою экономическую функцию налоги оказывают влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения.

В условиях чисто конкурентных рыночных отношений производство по существу было свободно от налогового влияния. Бурное развитие производительных сил и научно-технический прогресс подняли значение экономической функции налогов на новую ступень. Однако в рамках централизованной плановой системы государство оказывало свое регулирующее воздействие административными мерами, и значение налогов как экономического рычага было атрофировано.

В условиях становления и развития рыночных отношений именно налоги становятся одним из основных инструментов воздействия государства на экономику. Через экономическую функцию налогов государство стимулирует развитие народного хозяйства, тем самым расширяя базу фискальной функции, чем обеспечиваются объективные условия функционирования и существования самого государства без усиления налогового бремени.

Значение функции как регулятора возрастает в условиях рынка, когда отмирают или, по крайней мере, сводятся к минимуму методы административного подчинения предпринимателей, постепенно исчезает само понятие «вышестоящая организация», имеющая право управлять деятельностью предприятий с помощью распоряжений, команд и приказов. Однако сохраняется необходимость в регулировании экономической активности, стимулировании ее развития в направлении, особо необходимом обществу.

Следующая функция налогов - распределительная. С помощью налогов государство распределяет часть прибыли предприятий и предпринимателей, доходов граждан, направляя их на развитие производственной социальной инфраструктуры, на инвестиции в капиталоемкие и фондоемкие отрасли с длительными сроками окупаемости затрат. Значительные средства из бюджета идут на развитие сельскохозяйственного производства, отставание которого наиболее болезненно отражается на всем состоянии экономики и жизни населения.

Распределительная функция налоговой системы носит ярко выраженный социальный характер. Соответствующим образом построенная налоговая система позволяет придать рыночной экономике социальную направленность.

Общемировая практика характеризуется установлением прогрессивных ставок налогообложения, полным или частичным освобождением от налогов граждан, нуждающихся в социальной защите. Эти подходы нашли отражение в законе республики Узбекистан « О подоходном налоге с граждан»: при определении налогооблагаемого дохода не включается доход в размере необлагаемого минимума; в то же время сверхдоходы облагаются налогом по высоким прогрессивным ставкам.

Распределительная функция налогообложения может вступать в противоречие с экономической функцией, направленной на эффективное размещение ресурсов. Например, установление повышенных ставок налогов для богатых слоев населения может значительно снизить стимулы к росту богатства, привести к крупным искажениям в размещении ресурсов и снижении эффективности их использования.

Некоторые экономисты полагают, что стимулирующая функция налогообложения должна преобладать, что при формировании налоговой политики следует сконцентрировать усилия на обеспечение эффективности размещения ресурсов, а задачу распределения решать с помощью

бюджетных средств, выделенных на удовлетворение социальных нужд и других социально-экономических мер по государственной линии.

Указанная классификация функции налогов и их разграничение носят условный, а поэтому и дискуссионный характер, так как все функции налогов переплетаются, осуществляются одновременно. Это порождает и противоречие между ними. Например, если государство стремится сконцентрировать в своих руках как можно больше объем финансовых ресурсов с целью последующего воздействия через бюджет на развитие экономики и социальной сферы, то оно будет повышать налоги и тем самым активнее использовать их фискальную функцию. Однако чем большая часть дохода изымается государством в качестве налогов, тем меньше стимулов к активной деятельности с целью получения дохода (прибыли). Чрезмерно высокие налоги вызывают снижение активности предпринимателей, что автоматически ведет к падению их доходов и к сокращению средств, поступающих в бюджет в качестве налоговых платежей.

Таким образом, государство оказывается заинтересованным в установлении таких ставок налогообложения, которые, с одной стороны, не препятствовали развитию свободной экономической деятельности, с другой – обеспечивали максимальное поступление средств в бюджет.

Краткое рассмотрение функции налогов позволяет сделать следующий вывод: в рыночной экономике налоги выполняют важные задачи по аккумуляции финансовых ресурсов, регулированию хозяйственной деятельности и перераспределению доходов на социально значимые цели. Без хорошо налаженной четко действующей налоговой системы эффективная социально ориентированная рыночная экономика невозможна.

## 1. 2. Классификация и виды налогов, задачи их учёта и аудита

Для правильной организации бухгалтерского учета и аудита налогов и расчета по ним необходимо знать виды налогов их сущность и что является объектом налогообложения. Классификация налогов, как и всех доходов государственного бюджета, осуществляется по многим признакам, таким как форма и методы их изъятия и отнесения на стоимость продукции плательщика, объекты обложения, отрасль, ведомство, их значимость и соответственно уровень бюджета, в который они поступают. В зависимости от формы изъятия различают косвенные и прямые налоги.<sup>6</sup>

Прямые налоги – это налоги, взимаемые государством непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика, например, подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль с организаций, налог на имущество.

Исторически прямое налогообложение возникло как наиболее ранняя форма изъятия в доход государства части доходов налогоплательщиков. Прямые налоги подразделяются на реальные и личные налоги.

Реальные налоги уплачиваются с отдельных видов имущества, товаров или деятельности независимо от финансового положения налогоплательщика.

Личные налоги учитывают финансовое положение налогоплательщиков и взимаются у источника дохода или по декларации.

Косвенные налоги взимаются в виде надбавки к цене товара, с оборота реализации, работ и услуг. К ним относятся НДС, акцизный налог и другие.

Косвенные налоги имеют в основном фискальное значение, поскольку позволяют постоянно взимать в бюджет часть общего денежного оборота от реализации товаров, работ и услуг. Они являются устойчивыми видами доходов государственного бюджета, так как не зависят от количественных показателей деятельности товаро– производителей и сроков их уплаты, приближенные к непрерывным поступлениям выручки за реализованную продукцию и услуги.

По значимости различают общегосударственные и местные налоги.

Общегосударственные налоги составляют основу налоговой системы Республики Узбекистан. Общегосударственные налоги взимаются правительством на основании национального законодательства Республики Узбекистан и зачисляются в Республиканский бюджет.

К общегосударственным налогам относятся:

1. Налог на доходы (прибыль) юридических лиц;
2. Налог на доходы физических лиц;
3. Налог на добавленную стоимость;
4. Акцизный налог и др.

Общегосударственные налоги распределяются между соответствующими бюджетами по нормативам, устанавливаемым ежегодно в законодательном порядке.

---

<sup>6</sup> Налоговый кодекс Р Уз.

Местные налоги и сборы - это обязательные платежи юридических и физических лиц, поступающие в местные бюджеты.

К местным налогам и сборам относятся:

1. Налог на имущество;
2. Земельный налог;
3. Налог на рекламу;
4. Налог на перепродажу авто транспортных средств;
5. Сбор за регистрацию юридических лиц, а также физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;
6. Сбор на благоустроительные работы.

Суммы налоговых платежей зачисляются в бюджет Республики Узбекистан, бюджеты Республики Каракалпакстан, областей г. Ташкента и в другие местные бюджеты по нормативам, устанавливаемым ежегодно при утверждении бюджета на предстоящий год.

**Налог на доход (прибыль) юридических лиц.** Плательщиком на доходы (прибыль) являются юридические лица независимо от формы собственности, имеющие налогооблагаемый доход (прибыль) от результатов финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период. Объектом обложения является доход (прибыль), исчисленный как разница между совокупным доходом и вычетами, определяемыми Налоговым кодексом Республики Узбекистан.

В совокупный доход включаются денежные или другие средства за отгруженный товар, выполненные работы, оказанные услуги и другие операции, подлежащие получению (полученные) юридическим лицом, либо полученные им безвозмездно.

К таковым относятся:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг);
- доход от реализации основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг, объектов интеллектуальной собственности, материалов и других активов;
- доходы в виде процентов;
- дивиденды;
- безвозмездно полученное имущество;
- доходы от сдачи в аренду имущества;
- роялти;
- безвозмездная финансовая помощь (за исключением субсидий из государственного бюджета);
- доходы, полученные от списания кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- доходы, полученные в виде возмещения ранее вычтенных расходов, убытков или сомнительных долгов;
- положительная курсовая разница по валютным счетам;
- чрезвычайные доходы;

- прочие доходы.

Налогооблагаемый доход (прибыль) юридических лиц подлежит обложению налогом по предельной ставке 8%.

**Налог на доходы физических лиц.** Плательщиками налога являются физические лица, имеющие налогооблагаемый доход в финансовом году. Объектом налогообложения является налогооблагаемый доход, исчисленный как разница между совокупным годовым доходом и вычетами, определяемыми в соответствии с Налоговым кодексом.

В совокупный годовой доход физических лиц включаются денежные или другие средства, полученные им безвозмездно, включая:

- доходы, получаемые в виде оплаты труда;
- имущественный доход физических лиц;
- валовой доход от предпринимательской деятельности физических лиц.

Налог взимается по прогрессирующей шкале ставок от 15% до 40%.

**Налог на добавленную стоимость.** НДС представляют собой отвлечения в бюджет части стоимости, добавленной в процессе производства, реализации товаров (работ, услуг) и импорта товаров (работ, услуг) на территории Республики Узбекистан.

Плательщиком НДС являются юридические лица, ведущие предпринимательскую деятельность.

Объектом обложения НДС является оборот по реализации и импорт товаров (работ, услуг). Облагаемым является оборот по реализации товаров (работ, услуг) в пределах Республики Узбекистан, за исключением освобожденных от НДС и используемых для собственных производственных нужд, а также оборот, определяемый в соответствии с международными договорами Республики Узбекистан.

НДС уплачивается по ставке 20 %.

**Акцизный налог.** Плательщиками налога являются юридические лица, производящие подакцизные товары в Республике Узбекистан или импортирующие подакцизные товары.

Перечень подакцизных и товаров и ставки акцизного налога утверждаются Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

Объектом налогообложения для подакцизных товаров, производимых в Республике Узбекистан, является стоимость (включающая в себя сумму акцизного налога) без учета НДС или физический объем товара. Если товаропроизводитель передает подакцизный товар в качестве натуральной оплаты или подарка, объектом налогообложения является стоимость, рассчитанная исходя из уровня цен, сложившихся у налогоплательщиков на момент передачи товаров, но не ниже фактически сложившихся затрат. По товарам, произведенным из давальческого сырья, акцизный налог на территории исчисляется в момент передачи их заказчику по ценам.

**Налог на имущество.** Плательщиком налога на имущество являются юридические лица, имеющие налогооблагаемое имущество.

Объектом налогообложения для юридических лиц является среднегодовая стоимость основных средств и нематериальных активов.

Имущество юридических лиц облагается по ставке 3.5%.

Уплата текущих платежей в бюджет по налогу на имущество юридических лиц производится не позднее 20 числа каждого месяца в размере 1/12 части суммы годового платежа.

Налогоплательщики представляют расчет по налогу на имущество в налоговые органы в сроки представления квартальных и годовых финансовых отчетов, исходя из фактической средней стоимости имущества за отчетный период. Порядок определения среднегодовой стоимости основных средств и нематериальных активов устанавливается законодательством.

## Глава 2 Организация бухгалтерского учета расчетов с бюджетом

### 2. 1. Учет расчетов с бюджетом по НДС

С момента регистрации предприятия в качестве юридического лица ее обязанности перед государством определяются в первую очередь правильностью, полнотой исчисления и своевременностью погашения налогов и сборов. Это один из важнейших участков бухгалтерского учета, от которого во многом зависит финансовое положение предприятия.

Платежи в бюджет как основной источник образования государственных финансов посредством изъятия части общественного продукта является исторически сложившимся фактом.

Взаимоотношения между государством и хозяйствующим субъектом строятся, прежде всего, через платежи в бюджет различных налогов и сборов.

Налоги – одна из древнейших финансовых категорий.

Налоговое обязательство – это обязательства плательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством.

Сущность налогов проявляется в их функциях, т.е. в основных направлениях воздействия налогов на развитие общества и государства.

Налоги используются всеми государствами с рыночной экономической как метод **прямого влияния** на бюджетные отношения и **воздействия** на производителей товаров, работ и услуг.

Через налоги государство решает несколько проблем, в том числе:

- достигается относительное равновесие общественных потребностей и ресурсов, необходимых для их удовлетворения;
- обеспечивается рациональное использование природных богатств, в частности путем введения штрафов и иных ограничений на распространение вредных производств.;
- решаются экономические, социальные и многие другие общественные проблемы.

Налоги выполняют следующие функции:

1. Фискальную.
2. Социальную (распределительную)
3. Регулирующую.
4. Контрольную
5. Интегрирующую.

Для правильной организации учета налогов необходимо знать, что по объекту обложения во взаимоотношении плательщика и государства налоги делятся на **прямые** и **косвенные**.

Прямые налоги непосредственно платятся субъектом налога и чаще всего прямо пропорциональны платежеспособности (налог на доходы, налог на имущество).

Косвенные налоги подразделяются на **косвенно индивидуальные**, которыми облагаются строго определенные группы товаров (акцизы на отдельные виды товаров), **косвенно универсальные**, которыми облагаются практически все товары, работы и услуги и **таможенные пошлины**.

По характеру отражения в бухгалтерском учете налог на добавленную стоимость **включается в цену продукции**, и для учета задолженности по платежам в бюджет в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам), который предназначен для отражения обязательств предприятия по налогам. Всякая задолженность по платежам в бюджет является текущей (краткосрочной) и поэтому практически все начисленные обязательства по налогам погашаются в текущем периоде, в установленные законодательством сроки.

Аналитический учет по счету 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» ведется по каждому налогу. На практике на РА ИПАК ЙУЛИ, по каждому виду налога открываются отдельные счета:

6411 «Задолженность по НДС»

6412 «Задолженность по налогу на доходы (прибыль)»

6413 «Задолженность по налогу на имущество»

6414 «Задолженность по подоходному налогу» и т.д.

В таком же порядке ведутся и счета по учету авансовых платежей в бюджет:

4411 «Авансовые платежи по НДС»

4412 «Авансовые платежи по налогу на доходы (прибыль)» и т.д.

Если по какому-либо налогу образуется переплата в бюджет, это также отражается как авансовый платеж в активе баланса.

По своей экономической сути НДС является одним из видов косвенных налогов. В то же время НДС является как налог на потребление. Реализация товаров и услуг осуществляется по ценам с учетом НДС и в конечный счет, налоговое бремя несет потребитель. Каждый производитель (реализатор), получает от своего клиента предусмотренную законом сумму налога и перечисляет его в бюджет за вычетом суммы НДС, ранее уплаченной им поставщикам.

Налог на добавленную стоимость представляет собой отчисления в бюджет

части стоимости, добавленной в процессе производства, реализации товаров (работ, услуг).

Плательщиками НДС являются юридические лица, ведущие предпринимательскую деятельность на территории Республики Узбекистан, за исключением юридических лиц, для которых установлен особый порядок налогообложения. К ним относятся малые предприятия, перешедшие на уплату единого налога, предприятия торговли, общественного питания и сельхозпроизводители, перешедшие на уплату единого земельного налога.

**Объектом налогообложения** являются обороты по реализации товаров, работ и услуг, то есть обороты по отгруженной продукции, выполненным работам и оказанным услугам.

**От налога на добавленную стоимость освобождаются:**

- операции по страхованию и перестрахованию, включая услуги, связанные с этими операциями;
- выдача и передача ссуд;
- операции, касающиеся денежных вкладов, текущих счетов, платежей.

Помимо освобождения от налога на добавленную стоимость существует целый ряд операций, работ и услуг освобождаются или пользуются льготами по уплате НДС, которые приведены в Налоговом кодексе Республики Узбекистан.

Динамика ставки НДС по годам<sup>7</sup>

ВИДЫ НАЛОГОВ	1998 г.	2000 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Налог на добавленную стоимость	20	20	20	20	20

В 2009 г. ставка налога на добавленную стоимость государством установлена в размере 20 %. Исходя из установленной ставки, сумма НДС исчисляется умножением облагаемого оборота на ставку налога.

При реализации товаров по ценам, включающим в себя НДС, налог на добавленную стоимость определяется:

***Облагаемый оборот вместе с НДС \* 20% : 120***

Моментом реализации считается момент отгрузки товаров, выполненных работ и оказанных услуг.

Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет, определяется как разница между суммами налога на добавленную стоимость, начисленными за реализованные товары (выполненные работы и услуги), и суммами налога, подлежащими уплате или уплаченными поставщиками,

согласно полученным счетам-фактурам.

<sup>7</sup> Из доклада зам. министра финансов М.Мирзаева Основные направления бюджетной и налоговой политики на 2010 год .

Пример: за отчетный период предприятие уплатило поставщикам НДС 3,4 млн. сум., что должно быть отражено по дебету счета 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет»

В отчетном месяце предприятие произвело продукции на 60000 тыс. сум. НДС составит:

$60000 * 20 : 100 = 12000$  тыс. сум.

Общий оборот вместе с НДС составит 72000 тыс. сум.

При выписке счета-фактуры делается запись:

Дебет 4010 «Счета к получению» - 72000 тыс. сум.

Кредит 9010 «Доход от реализации готовой продукции» - 60000 тыс. сум.

Кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 12000 тыс. сум.

Списание НДС, уплаченного поставщикам в данном отчетном периоде:

Дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 3400 тыс. сум.

Кредит 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет» - 3400 тыс. сум.

НДС, подлежащий уплате в бюджет, рассчитывается как разница между кредитом и дебетом счета 6410:

$12000 - 3400 = 8600$  тыс. сум.

На эту сумму при уплате делается запись:

Дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 8600 тыс. сум.

Кредит 5110 «Расчетный счет» - 8600 тыс. сум.

Сопоставляя обороты по активному счету авансовые платежи и пассивному – начисление обязательств по уплате налогов, определяется фактическую сумму, необходимые уплате налога в бюджет. В случае излишне уплаченных сумм в бюджет по налогам они отражаются на активе баланса (как и любые предоплаченные расходы) на счетах 4400 «Авансовые платежи в бюджет».

## **2.2. Учет расчетов с бюджетом по налогу на доход (прибыль) юридических лиц.**

Под юридическими лицами в целях налогообложения понимаются все виды предприятий и организаций, имеющие в собственности имущество, самостоятельный баланс и расчетный счет.

Не уплачивают налог на доход (прибыль): плательщики налога на валовой доход; юридические лица, зарегистрированные в качестве субъектов малого предпринимательства, являющиеся плательщиками единого налога; сельхозпроизводители – плательщики единого земельного налога; юридические лица, плательщики фиксированного налога; индивидуальные предприниматели.

**Объектом обложения налогом на доход (прибыль) является:** налогооблагаемый доход (прибыль), исчисленный как разница между совокупным доходом и вычетами, определяемыми в соответствии с законодательством.

Взносы, как и иные целевые финансовые вложения в уставный фонд

(капитал) не являются доходами юридического лица, созданного специально для решения этих задач, и не являются объектом налогообложения.

Налог на доход (прибыль) является прямым налогом, т.е. его окончательная сумма зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятия.

**Объектом налогообложения** является доход (прибыль), исчисленный как разница между совокупным доходом и вычетами в соответствии с Налоговым Кодексом Р.Уз.

В состав совокупного дохода включаются денежные или другие средства за отгруженный товар, выполненные работы, оказанные услуги и другие операции, подлежащие получению (полученные) юридическим лицом, либо полученные безвозмездно.

#### Динамика ставки налога на доход (прибыль) юридических лиц по годам<sup>8</sup>.

ВИДЫ НАЛОГОВ	1998 г.	2000 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г
Налог на доход (прибыль) юридических лиц	35	31	10	10	9

Налогооблагаемая база по налогу на прибыль предприятия рассчитывается следующим образом:

Прибыль (доход) или убыток до уплаты налога на доход (прибыль) согласно Налогового Кодекса Республики Узбекистан<sup>9</sup>.

Например. По данным баланса предприятия прибыль до налогообложения составила 5000 тыс. сум. Расходы предприятия согласно СТАТЬИ 147 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА составе затрат равны 60 тыс. сум., В данной ситуации налогооблагаемая база составит:

$$5000 + 60 = 5060 \text{ тыс. сум.}$$

Налог на прибыль равен:

$$5060 * 10\% : 100 = 506,0 \text{ тыс. сум.}$$

Исчисленный налог в данном случае отражается проводкой:

Дебет 9810 «Расходы по налогу на прибыль (доход)»

Кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»

При уплате налога составляется проводка:

Дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»

Кредит 5110 «Расчетный счет».

В данной выпускной квалификационной работе мы рассматриваем и другие виды налогов хотя исследуемое предприятие не является плательщиком

<sup>8</sup> Из доклада зам.министра финансов М.Мирзаева Основные направления бюджетной и налоговой политики на 2010 год.

<sup>9</sup> налоговый кодекс Р.Уз. статья 147

акцизного налога

**Акцизный налог.** Акцизы – это разновидность косвенных налогов на товары и услуги, включаемые в цену изделия или тариф, но в отличие от налога на добавленную стоимость ограничены определенными их видами и группами. Акцизы включаются в цену товара и позволяют государству изъять или «отрубить» часть стоимости, которая не отражает ни эффективность производства, ни особые потребительские свойства, а является лишь следствием особых условий производства и реализации так называемых подакцизных товаров.

Акцизы возникают в том случае, если цена равновесия на какой-либо товар (например, на водку, табак, кофе) устойчиво и значительно отклоняется от издержек производства. Государство с помощью акцизов взимает ту часть стоимости, которая не отражает фактическую эффективность товаров и его потребительские свойства, а является лишь следствием особых условий производства и реализации. Если бы государство не изымало акциз, то производители товаров имели бы незаслуженную высокую прибыль.

Акцизы могут устанавливаться на товары, потребление которых общество не считает полезным - спиртные напитки, табачные изделия. Таким образом, акцизы являются инструментом регулирования потребления. С их помощью государство пытается с одной стороны, сдерживать потребление иррациональных товаров (табак, вино-водочные изделия и т.п.).

**Плательщиками акцизов** являются предприятия, производящие и реализующие подакцизные товары, независимо от форм собственности.

Перечень и ставки подакцизных товаров утверждаются Кабинетом Министров Республики Узбекистан и включают в основном вино-водочные, табачные, ювелирные изделия, нефть, газ, хлопок и др.

**Объектом налогообложения** для подакцизных товаров являются:

- **по алкогольной продукции, спирту этиловому, вину, виноматериалом**, на которые установлены фиксированные налоговые ставки – объем реализованной алкогольной продукции в натуральном выражении;
- **по другой подакцизной продукции** – стоимость отгруженного товара по договорным ценам без учета налога на НДС.

Пример расчета акцизного налога по подакцизной продукции, по которой установлены ставки в процентах

<b>1</b>	Себестоимость единицы продукции	<b>сум.</b>	1500
<b>2</b>	Необходимая прибыль	<b>сум.</b>	100
<b>3</b>	Расчетная (оптовая) цена продукции	<b>сум.</b>	1600
<b>4</b>	Ставка акцизного налога	<b>%</b>	20
<b>5</b>	Цена продукции с акцизным налогом (без НДС)	<b>сум.</b>	2000
<b>6</b>	Сумма акцизного налога	<b>сум.</b>	400

Акцизным налогом не облагаются:

1. поставка подакцизных товаров на экспорт, за исключением отдельных товаров, перечень которых определяется КМ Р.Уз;
2. поставка масла хлопкового, используемого на производство масла «Узбекистан»;
3. специализированная мебель для нужд системы народного образования и здравоохранения, производимая в Республике Узбекистан.

Бухгалтерский учет акцизного налога ведется также на счете 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» следующим образом:

а) При реализации:

Дебет 5110 «Расчетный счет»

Кредит 9010 «Реализация продукции (работ и услуг)»

Кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»

б) При уплате налога:

Дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»

Кредит 5110 «Расчетный счет»

### **2. 3. Учет расчетов с бюджетом по налогу с физических лиц.**

Плательщиками налога являются физические лица, имеющие налогооблагаемый доход в финансовом году. Объектом налогообложения является налогооблагаемый доход, исчисленный как разница между совокупным годовым доходом и вычетами, определяемыми в соответствии с Налоговым кодексом.

В совокупный годовой доход физических лиц включаются денежные или другие средства, полученные им безвозмездно, включая:

- доходы, получаемые в виде оплаты труда;
- имущественный доход физических лиц;
- валовой доход от предпринимательской деятельности физических лиц.

Налог взимается по прогрессирующей шкале ставок от 11% до 22%.

Подоходный налог удерживается согласно Налоговому Кодексу РУз. и Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на доход физических лиц.

Объектом налогообложения является совокупный доход граждан, полученный как в денежной, так и в натуральной форме.

В совокупный годовой доход физических лиц включаются денежные или другие средства, подлежащие получению (полученные) работником либо полученные им безвозмездно:

- доходы, получаемые в виде оплаты труда;
- имущественный доход физических лиц;
- доход от предпринимательской деятельности физических лиц.

К доходам, полученным в виде оплаты труда, относятся доходы, полученные физическими лицами от работы по трудовому договору и по договору гражданско-правового характера.

К имущественному доходу физических лиц относятся полученные проценты,

дивиденды, доходы от сдачи имущества в аренду.

К доходу от предпринимательской деятельности физических лиц относятся все поступления от реализации товаров (работ, услуг), другой не запрещенной законодательством деятельности, осуществляемой в индивидуальном порядке, за вычетом расходов, обязательных платежей, затрат и отчислений, связанных с извлечением указанного дохода.

Налоговым кодексом РУз предусматривается целый ряд льгот по подоходному налогу.

### Динамика ставки налога на доход физических лиц по годам<sup>10</sup>

ВИДЫ НАЛОГОВ	1998 г.	2000 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г
Налог на доходы физических лиц	15%, 25%, 36%, 40%, 45%	15%, 25%, 36%, 40%	13%, 18%, 25%	12%, 17%, 22%	11%, 17%, 22%

Подоходный налог взимается в соответствии с Налоговым кодексом РУз часть 2, Законом РУз "О подоходном налоге с физических лиц". Порядок исчисления и уплаты налога установлен "Инструкцией по применению Закона РУз "О подоходном налоге с физических лиц". Этой инструкцией установлено, что объектом налогообложения является совокупный доход, полученный за календарный год. Датой получения дохода при этом считается дата его начисления.

В состав совокупного дохода включаются доходы, полученные наличным или безналичным путем (то есть в порядке перевода на счет гражданина).

Удержанный подоходный налог (дебет счета 6710, кредит счета 6410) перечисляется в бюджет (дебет счета 6410 кредит счета 5110) не позднее дня фактического получения в банке наличных средств на оплату труда.

Налог удерживается по шкале, утвержденной Указом Президента РУз. с сумм заработной платы, вознаграждений и других доходов физических лиц .

На 2010 год с суммы заработной платы, вознаграждений и других доходов физических лиц установлен следующий размер взимания налогов:

Размер совокупного дохода	Сумма налога
До пятикратного размера минимальной заработной платы	11% от суммы дохода
От пяти (+1 сум) до десятикратного размера минимальной заработной платы	Налог с пятикратного +17% с суммы превышающей пятикратный размера минимальной заработной платы

<sup>10</sup> Из доклада зам.министра финансов М.Мирзаева Основные направления бюджетной и налоговой политики на 2010 год .

От десятикратного (+1 сум) размера минимальной заработной платы и выше	Налог с десятикратного +22% с суммы превышающей десятикратный размера минимальной заработной платы
--	--

Обобщение информации о текущих обязательствах предприятия по платежам в бюджет осуществляется на счете 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)" т.е. в полном соответствии с НСБУ 21 "План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению". По кредиту счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)" отражается сумма, причитающаяся к взносу в бюджет, в корреспонденции со счетами к получению, счетами учета расходов периода, использования прибыли для уплаты налогов и сборов, расчетов с персоналом по оплате труда. При окончательном расчете ранее перечисленные авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет отражаются по дебету счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)" в корреспонденции со счетом учета авансовых платежей в бюджет (4400). Фактически перечисленные суммы в бюджет отражаются по дебету счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)" ведется по видам налогов. Корреспонденцию по счетам учета задолженности по платежам в бюджет (по видам) (6400) можно привести в следующей таблице.<sup>11</sup>

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Задолженность бюджету по разным отчислениям, налогам и сборам, относящая в расходы периода	9430	6410
2	Начислены суммы НДС и акцизов при реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также при реализации и выбытии основных средств и прочих активов	4010	6410
3	Возвращены средства из бюджета или зачтены в счет будущих платежей (при окончательных перерасчетах и т.п.)	5110, 5210, 5530, 4410	6410
4	Суммы удержаний налога на доходы	6710	6410

<sup>11</sup> НСБУ 21 "План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению".

	физических лиц из заработной платы		
5	Суммы налога на доходы от начисленных дивидендов	6610	6410
6	Начисленные платежи из прибыли в бюджет	9810-9890	6410
7	Фактически перечислены платежи в бюджет	6410	5010-5530
8	Принимается к зачету НДС, относящийся к материальным ресурсам, товарам, работам и услугам	6410	4410
9	Погашена задолженность бюджету путем получения кредитов и займов	6410	6810-6840, 7810-7840

### Глава 3. Организация внутреннего аудита расчетов с бюджетом

#### 3. 1. Сущность технологии аудита и этапы проведения аудита расчетов с бюджетом.

**Внутренний аудит** — это технология, процесс конвейерного типа, когда специально обученный и подготовленный персонал в короткие сроки и с требуемым качеством осуществляет набор процедур, связанных с определенным алгоритмом. Данный процесс содержит много повторяющихся, рутинных элементов, выполнять которые, как правило, поручают ассистентам. В то же время значительная часть работы содержит элементы творчества, их исполняют наиболее квалифицированные аудиторы. В связи с отсутствием единых рекомендаций по технологии аудита многие аудиторские службы сталкиваются с трудностями системного характера. Поэтому для внутренних аудиторов необходим единый стиль подхода к технологии аудиторских проверок. Под стилем следует понимать целевые установки внутреннего аудита, в первую очередь отношение к ответственности за качество работы. Важным направлением совершенствования технологии внутреннего аудита расчетов с бюджетом является повышение эффективности организации и проведения проверок. Аудиторская проверка **расчетов с бюджетом** - мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся правильности организации расчетов с бюджетом, результатов деятельности экономического субъекта, подлежащего аудиту и имеющее результатом оказание помощи в повышении эффективности его деятельности. На эту форму контроля расходуется свыше 80% времени, используемого на выполнение контрольных функций. Поэтому последовательность этапов аудиторской проверки, ее ход и результативность определяют эффективность

и состояние внутреннего аудиторского контроля.

**Этап** — отдельная стадия процесса проведения аудиторской проверки, включающая комплекс последовательных взаимосвязанных аудиторских процедур, рассчитанный на определенный период времени.

В экономической литературе ведутся дискуссии по поводу выделения этапов аудиторской проверки по их количеству, названию, признакам выделения и т.п.

Например, типичными этапами для аудиторской проверки **расчетов с бюджетом** являются предварительное планирование; оценка риска; разработка общего плана и программы аудита; проведение аудита; оценка и документальное оформление результатов аудита.

### **Основные этапы внутреннего аудита расчетов с бюджетом**

#### **1 Подготовка и планирование аудита**

Предварительный аналитический обзор и диагностика проверяемого объекта	Формирование бригады аудиторов и подготовка организационно распорядительных документов	Составление общего плана и программы аудита	Оценка риска неэффективности аудита и установление границ существенности
--	--	---	--

#### **2 Проверка системы учета и внутреннего контроля, оценка риска контроля**

Изучение элементов системы внутреннего контроля среды контроля учетной системы контрольных моментов	Оценка риска и определение ключевых контрольных моментов	Тестирование контрольных моментов	Составление скорректированной программы аудита
---	--	-----------------------------------	--

#### **3 Выборочная проверка хозяйственных операций и сальдо по счетам учета расчетов с бюджетом, сбор и документирование аудиторских свидетельств**

Определение способов выборочной проверки	Тестирование и проверка хозяйственных операций на	Осуществление аналитических процедур	Тестирование и проверка отдельных элементов	Сбор, документирование и оценка
--	---	--------------------------------------	---	---------------------------------

	соответствие и по существу		сальдо	аудиторских свидетельств
<b>4</b>	<b>Обобщение и оценка результатов, составление аудиторского отчета и его реализация</b>			



Проверка непредвиденных обязательств и последующих событий	Обобщение и аналитическая оценка результатов	Составление и представление аудиторского отчета	Выработка решений и рекомендаций и контроль за их исполнением
--	--	---	---

Такая классификация - несколько условна, поскольку контрольные действия постепенно переходят из одного этапа в другой, в некоторых случаях осуществляются со сдвигом во времени или одновременно, возможно также выделение дополнительных или расширение этапов с учетом специфики проверяемого объекта, целей аудиторской проверки и конкретных обстоятельств.

Внутренние аудиторы должны планировать каждую аудиторскую проверку, так как несут ответственность за планирование и выполнение аудиторского задания.

**Планирование** аудита это система мероприятий, направленных на эффективное и своевременное проведение аудиторской проверки. Оно заключается в определении стратегии и тактики аудита, объема аудиторской проверки, составлении общего плана аудита, разработке аудиторской программы, конкретных аудиторских процедур и методов.

Планы должны основываться на знании деятельности проверяемой организации и касаться получения знаний об учетной системе проверяемого предприятия, процедурах внутреннего контроля; установлении ожидаемого уровня достоверности внутреннего контроля; времени проведения и объеме выполняемых аудиторских процедур и координации выполняемой работы.

Для планирования характерны определенные принципы: комплексность, т. е. обеспечение взаимосвязки и согласованности всех этапов планирования; непрерывность - установление сопряженных заданий группе аудиторов и увязка этапов планирования по срокам и смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, дочерним организациям); оптимальность, выражающаяся в обеспечении вариантности планирования для возможного выбора оптимального варианта плана и программы аудита на основании определенных критериев. Планирование прежде всего включает определение целей, процедур и объема аудита.

**Процедуры аудита** — это средства для достижения целей та. Они определяют порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

Различают значительное число процедур, используемых для оценки надежности систем бухгалтерской отчетности и внутреннего контроля:

Процедуры достижения понимания системы внутривоздейственного контроля, цель которых заключается в том, чтобы достичь понимания системы внутривоздейственного контроля и собрать необходимое количество сведений для подкрепления ее функционирования. При этом используют опросы персонала, инструкции по методикам и процедурам проверяемой организации, проверку документов и записей, исследование хозяйственной деятельности предприятия.

Процедуры тестирования контрольных моментов, предназначенные для оценки уровня риска контроля в отношении существующих задач внутривоздейственного контроля. На практике проводят опрос персонала предприятия, проверку документов и записей, наблюдение за применением конкретных мероприятий и процедур, повторное выполнение конкретных мероприятий и процедур аудитором. Некоторые из перечисленных процедур аналогичны используемым при проверке внутривоздейственного контроля, однако основное различие заключается в том, что при тестировании контрольных моментов цели проверки более конкретные. Аудитор выясняет, какие существуют контрольные моменты для каждого типа хозяйственных операций в учетном цикле, затем фиксирует отсутствие ключевых контрольных моментов или наличие возможных потенциальных искажений, а также анализирует не компенсируется ли отсутствие контрольных моментов другими элементами контроля.

Процедуры проверки хозяйственных операций по существу подразумевают необходимость повторных расчетов и сверки сумм по различным документам, выявление суммовых расхождений. При этом устанавливают, были ли хозяйственные операции должным образом санкционированы, правильно ли они учтены и обобщены в журналах, а также верно ли перенесены в регистры синтетического учета и Главную книгу.

Аналитические процедуры представляют собой оценку финансовой информации на основе изучения вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными, в том числе сравнения сумм, отраженных в учете, с ожидаемыми суммами, которые определил аудитор. Могут использоваться различные типы сравнений, статистические методы, рассчитываться коэффициенты. Наиболее важными целями процедур являются ознакомление с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия также; оценка способности предприятия оставаться функционирующим; выявление вероятных ошибок в бухгалтерской отчетности; сокращение числа детальных аудиторских тестов.

Процедуры проверки отдельных элементов сальдо направлены на подтверждение точности конечного сальдо в Главной книге и бухгалтерской отчетности. Для этого составляются письменные запросы покупателям о размере задолженности, проводится инвентаризация фактического наличия ценностей, изучается кредиторская задолженность по документам

поставщиков.

Цели и процедуры аудита вместе определяют объем работы внутреннего аудитора.

Под объемом аудиторской проверки понимают оценку аудитором количества и глубины проведения аудиторских процедур, затрат времени, количества и состава специалистов, необходимых для проведения полноценной аудиторской проверки, составления аудиторского заключения. Объем аудиторской проверки определяется аудитором самостоятельно с учетом приобретенных знаний о деятельности организации, подлежащей проверке, прогнозирования масштаба предстоящих работ и сопутствующих услуг, полученного задания на аудит.

Цели и процедура аудита должны исходить из риска, связанного с ревизуемым видом деятельности.

При подготовке к аудиторской проверке аудитору необходимо получить основную информацию о подлежащих аудиторской проверке видах деятельности. Информация — совокупность сведений об объектах учета экономического субъекта, характеризующая эти объекты с количественной или качественной стороны. Аудиторы должны обращать внимание на достоверность, актуальность, точность, полноту и связность информации, вести целенаправленную работу по ее сбору. Информация необходима для определения ее влияния на аудит, формулировки заданий, дел и планов. К информации, как правило, относят сведения об организационно-управленческой структуре и технологических особенностях, должностные инструкции, справочники правил и процедур; информацию о системе внутреннего контроля и бюджете производственных и финансовых результатах; рабочую документацию предшествующей аудиторской проверки; результаты предыдущих аудиторской проверок, включая уже завершённую и текущую работу внешних аудиторов; архивы корреспонденции для выявления спорных вопросов при проведении аудита; специальную и техническую литературу по данному виду деятельности. Кроме того, в качестве источников информации могут служить устав экономического субъекта, протоколы собраний акционеров, документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта, документы планирования, материалы налоговых проверок, бухгалтерская и статистическая отчетность.

При бухгалтерском подходе изучается соблюдение принципов, методов и технологии бухгалтерского учета, проверяются обороты и сальдо по счетам, законность и достоверность совершенных операций, анализируются основные показатели финансово-хозяйственной деятельности.

Юридический подход предусматривает глубокое изучение и оценку правовой стороны совершенных хозяйственных операций приемами, выработанными юридическими науками (криминалистика, криминология, судебно-бухгалтерская экспертиза и др.), например, правильности формирования уставного капитала, выполнение требований трудового законодательства,

законности заключенных хозяйственных договоров, оценки и сохранности активов.

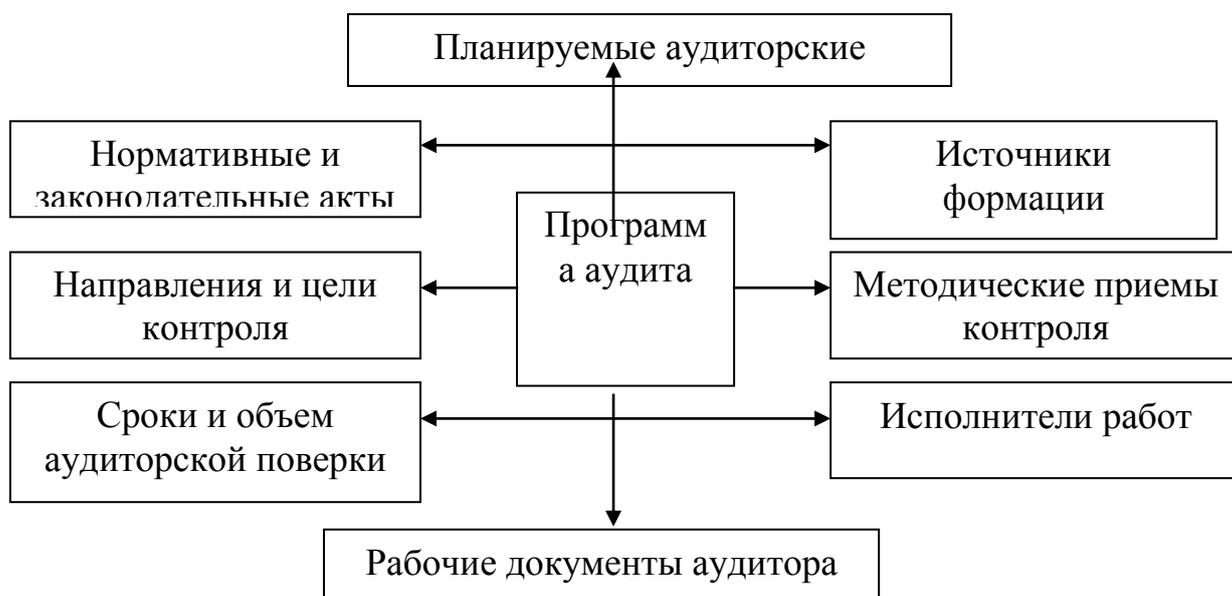
Комплексный подход предполагает привлечение к аудиту специалистов различного профиля и использование системы приемов, выработанных ими для оценки и экспертизы тех или иных сторон деятельности организации (управление, состояние технологической дисциплины, оценки маркетинговой работы и т.п.).

При отраслевом подходе разрабатываются методики аудита в зависимости от вида деятельности или отраслевой принадлежности. Данные методики учитывают специфику технологического процесса, организационно-правовые формы организации, отраслевые особенности бухгалтерского учета, например, торговля, сельскохозяйственные предприятия, строительные организации и т.п.

Существенное значение для планирования аудита имеет проведение обследования с целью ознакомления с правами собственности, имущественным состоянием и обязательствами, основной и инвестиционной деятельностью, рисками, системами контроля. Это позволяет выявить зоны особого внимания аудитора, получить замечания и предложения от ревизуемых работников, установить изменения со времени проведения последней аудиторской проверки, выявить факторы, влияющие на финансово-экономическую деятельность. Обследование — это процесс сбора информации (без ее детальной проверки) о деятельности проверяемого объекта. Основные цели обследования: понять проверяемую деятельность; выявить зоны пристального внимания; получить информацию для ее последующего использования в выполнении аудиторской проверки; определить, необходим ли глубокий аудит. Обследование обеспечивает сознательный подход к планированию и ведению аудиторской работы, а также является действенным инструментом использования персонала отделов внутреннего аудита. Направленность обследования изменяется в зависимости от характера аудита. Объем работ и требования к срокам проведения обследования зависят от опыта и квалификации аудиторов, знания ими сферы проверяемой деятельности, типа выполняемой аудиторской проверки (текущие или постревизионные задания), сложности проверяемой деятельности. Обследования могут включать следующие примерные процедуры: ознакомление с учредительными документами; переговоры с объектом аудита; опрос лиц, деятельность которых проверяется; обследование на местах; проверка отчетов и аналитического материала руководства; аналитические процедуры проведения аудита; составление блок-схем; сквозные проверки конкретных хозяйственных операций; привлечение экспертов и запросы третьим лицам; документирование контролируемых видов деятельности.

По результатам обследования может быть подготовлена рабочая документация (справка, акт и др.). В них могут быть выделены важные вопросы для дальнейшего более глубокого изучения существенная

информация, обнаруженная во время обследования; основные цели процедуры и методы аудиторской проверки; возможные критические точки контроля и недостатки системы внутреннего контроля; предварительные потребности во времени и ресурсах; этапы завершения аудиторской проверки и составления заключения. Информация, полученная в результате обследования может быть использована для рационального планирования и проведения аудита, определения аудиторского риска и его составляющих, выбора видов и методов выполнения аналитических процедур, определения областей, где потребуются эксперт; оценки системы внутреннего контроля, выбора документов для последующей их проверки и других целей.



**Рис. 1.3. Программа аудита и ее составные элементы**

Существенным моментом в планировании считается написание программы аудиторской проверки. Программа аудита - это совокупность методов и приемов аудита, оформленная документально по установленной форме; включает перечень аудиторских процедур, применяемых в данной аудиторской проверке, также их характер, сроки, объем и конкретных исполнители (рис. 1.3).

Аудиторские процедуры по существу включают детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Кроме того, в программе могут быть сформулированы цели аудиторской проверки в целом и на каждом этапе. Подготовленная до начала аудиторской проверки программа может претерпевать изменения в ходе аудита. Это обычно диктуется результатами проверки соблюдения установленных нормативов, если они отличаются от ожидаемых; изменениями в характере деятельности, происшедшими в ходе аудиторской проверки; проблемами, возникшими в ходе аудиторской проверки, о которых не было известно на стадии планирования.

Программа проведения аудита расчетов с бюджетом может быть составлена по следующей схеме

Программа проведения аудита расчетов с бюджетом					
Период проверки с:		Подготовил (а):	Исмаилова С	Дата	
по :		Проверил:		Дата	
Контракт		ИНДЕКС	1200	ЛИС Т	1
Программа проведения работ					
Раздел аудита: расчеты с бюджетом					
Проверяемая организация			Условная		
Срок проведения аудита раздела			16.01.2008		
Количество чел/часов			50		
Ответственный исполнитель			Мансуров Т		
Планируемый аудиторский риск			2%		
Планируемый уровень существенности			100000 сум		

Индекс процедур	Перечень аудиторских процедур	Срок проведения	Исполнитель	Отметка о выполнении
<b>Общие процедуры. Тесты средств контроля</b>				
351	Запрос документов			
	<b>Тесты СВК и СБУ</b>			
1201	Тестирование системы внутреннего контроля.	07.12.07		Выполнено
1202	Тестирование системы бухгалтерского учета.			Выполнено
	<b>Учетная политика</b>			
1211	Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета.			
1212	Анализ учетной политики в целях налогового учета.			
	<b>Проверка формирования бухгалтерской отчетности</b>			
1221	Анализ рабочего плана счетов			Выполнено
1222	Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса.			Выполнено
	<b>Аудиторская выборка</b>			
1231	Расчет объема выборки			Выполнено

1235	Построение выборочной совокупности (оборот)			
1236	Построение выборочной совокупности (сальдо)			
<b>Процедуры по существу</b>				
1240	<b>Существование, права, полнота</b>			
1241	Инвентаризация и проверка расчетов			<b>Выполнено</b>
1242	Проверка расчетов по видам налогов			<b>Выполнено</b>
1243	Проверка документального оформления расчетов с бюджетом			<b>Выполнено</b>
1270	<b>Представление и раскрытие</b>			
1271	Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.			
1290	<b>Итоги по разделу</b>			
1292	Предварительный перечень ошибок и замечаний.			<b>Выполнено</b>
1294	Сводка методических (систематических) нарушений.			<b>Выполнено</b>
1295	Анализ результатов выборочной проверки			<b>Выполнено</b>
1296	Перечень замечаний по проведенным процедурам.			
1298	Выводы по разделу аудита.			<b>Выполнено</b>

Аудиторская проверка, как правило, всегда ограничена во времени и поэтому необходимо выбрать необходимую информацию для аудита. В связи с этим важное значение приобретает стратегия проверки с учетом особенностей аудита каждого объекта, которая предусматривает:

- рассмотрение собранной информации
- предварительную оценку эффективности внутреннего контроля;
- определение глубины, сущности и продолжительности проверок отдельных групп операций.

### **3. 2. Изучение, проверка информации, аудиторские доказательства, процедуры и методы их получения и документирования**

В процессе хозяйственной деятельности у хозяйствующих субъектов возникают разнообразные обязательства, среди которых наиболее ответственными являются обязательства перед бюджетом по уплате налогов, сборов и государственных целевых фондов. Поэтому при проведении расчетов предприятия с бюджетом, прежде всего, необходимо установить правильность и обоснованность представленных в налоговый орган расчетов, своевременность и полнота их перечисления, выявлять причины наличия

просроченных платежей.

В качестве источников информации для проверки расчетов с бюджетом аудитор обычно использует следующие документы: расчеты по отдельным видам платежей и справки по ним; выписки банка с приложенными к ним первичными документами о перечислении причитающихся сумм в бюджет и государственные целевые фонды; акты проверок со стороны налоговых инспекций; записи по счетам бухгалтерского учета; журналы-ордера и другие виды учетных регистров; Главная книга; бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах и др.

Свою работу на этом участке аудитор строит с точки зрения правильного применения в бухгалтерском учете налогового законодательства Республики Узбекистан и других нормативных документов, а также изучения материалов документальных налоговых проверок и контролирующих органов. Это дает возможность определить характер допускаемых ошибок и наметить в программе проверки объекта процедур углубленного анализа.

Государственный бюджет - централизованный фонд денежных средств, которые используются на развитие экономики, оборону, содержание непромышленной сферы, образования, культуры и науки, на содержание органов государственного управления, и другие цели. В Республике Узбекистан создана мощная налоговая служба, призванная осуществлять жесткий контроль за правильностью исчисления сумм платежей и своевременность их перечисления в бюджет.

Основной целью аудита расчетов предприятия с бюджетом является установление по всем видам налогов и сборов правильности расчетов, полноты и своевременности их перечисления в бюджет, выяснение причин просрочки платежей и на какой счет отнесена пеня, какие меры приняты к виновникам в несвоевременном перечислении средств, и по предотвращению допущенных нарушений. При проверке расчетов с бюджетом аудитор также должен помочь проверяемому хозяйствующему субъекту избежать финансовых потерь, связанных с санкциями, налагаемыми налоговыми службами в связи с неправильным расчетом налогов и сборов, а также их несвоевременным перечислением в бюджет.

Основными источниками информации для проверки расчетов с бюджетом являются: справки и расчеты по отдельным видам платежей и сборов, выписки банка с приложенными к ним первичными документами о перечислении причитающихся сумм в бюджет, акты проверок со стороны налоговых органов, записи по счетам бухгалтерского учета, журналы-ордера и другие виды учетных регистров, Главная книга, бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и пр.

По каждому виду налогов и сборов необходимо проверить:

- состояние внутреннего контроля этих расчетов (путем тестирования);
- правильность определения налогооблагаемой базы путем прослеживания, сканирования, сверки документов и учетных регистров;
- правильность применения ставок налогов и сборов путем прослеживания и

сканирования;

- правильность применения налоговых льгот путем прослеживания, сверки с нормативными документами, изучения особенностей проверяемого субъекта;
- правильность возмещения НДС по приобретенным ресурсам путем прослеживания, изучения первичных документов, арифметических подсчетов;
- полноту и своевременность перечисления налоговых платежей и сборов, правильность составления справок по расчету налогов путем изучения платежных документов, налоговых расчетов;
- правильность отражения в бухгалтерском учете операций по начислению и уплате налогов и сборов.

Необходимо выявить по каким налогам и сборам предприятие ведет расчеты с бюджетом. Необходимо ознакомиться с материалами и итогами проверок со стороны налоговых служб и других проверяющих органов, что позволит выяснить характер ошибок, допущенных в предыдущем периоде и наметить объекты для углубленного контроля.

Тщательной проверке подвергаются расчеты с бюджетом по налогу на прибыль, НДС, имущество, земельный налог и отчисления в дорожные фонды, так как именно эти платежи составляют большой удельный вес в сумме всех платежей и сборов в бюджет, а также нарушения налогового законодательства и обусловленные этими нарушениями финансовые санкции (штрафы и пени). Если предприятие занимается внешнеэкономической деятельностью, то проверяется правильность налогообложения экспортно-импортных операций. Аудитор должен проверить правильность отнесения налогов на источники: на прибыль, на расходы периода, на уменьшение реализации.

В процессе проверки следует уточнить правильность выведения оборотов и сальдо по каждому виду налогов и сборов на конец отчетного периода. Для этого данные аналитического учета по каждому виду платежей сопоставляют с данными журналов-ордеров и других регистров учета с данными Главной книги и баланса по счетам групп 6400, 6500,

Выявленные в ходе проверки нарушения регистрируются в рабочих документах аудитора и аудиторском отчете.

В ходе проверки деятельности предприятия на данном участке бухгалтерского учета аудитору следует обратить особое внимание на: состояние внутреннего контроля, правильность применения налоговых ставок и обоснованность применения налоговых льгот; своевременность предоставления в налоговые органы налоговых расчетов и уплаты налогов; правильность отражения в бухгалтерском учете операций по начислению и уплате налоговых платежей; правильность определения налогооблагаемой базы и оформления актов сверок, учетных регистров.

Далее аудитору необходимо проверить правильность расчетов по налогу на доходы (прибыль) юридических лиц, налогу на доходы физических лиц, НДС, акцизному налогу, налогу за пользование недрами, налогу за

пользование водными ресурсами, налогу на имущество, земельному налогу, налогу на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры, налогу с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств и отчисления в государственные целевые фонды (пенсионный фонд, дорожный и фонд школьного образования).

При обнаружении ошибок в налоговых расчетах и корреспонденции счетов аудитор должен потребовать их устранения. Об этом аудитор должен ставить в известность руководителя предприятия. Если же эти ошибки не были устранены, аудитор факт наличия ошибок вправе отражать в аудиторском заключении.

В тоже время аудитор должен по возможности помочь избежать финансовые потери, которые могут быть наложены налоговой инспекцией из-за наличия ошибок в налоговых расчетах.

Характерными ошибками, встречающимися на данном участке аудиторской проверки могут быть:

- неправильное исчисление налогооблагаемой базы по налогам и сборам;
- неправильное определение льгот по видам налогов и сборов;
- неверное составление расчетов по налогам;
- неверная корреспонденция счетов;
- несвоевременная уплата налогов;
- неправильное оформление первичных документов.

### **3.3. Методика аудиторской проверки расчетов с бюджетом**

Приступая к аудиту операций обязательств по расчетам с бюджетом, аудитор должен знать, что в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета *«обязательства предприятия»*, возникшие в результате операций или фактов, прошедших в прошлом, урегулирование которых может привести к переводу или использованию активов, предоставлению услуг или прочему оттоку экономических выгод в будущем. Это значит, что для признания обязательств необходимо, чтобы оно:

- должно быть удовлетворено только путем перевода актива или услуг другому субъекту;
- должно быть неоспоримым;
- должно иметь место событие, вызвавшее обязательство.

Поэтому, если обязательство принимается в соответствии с данным определением, оно должно быть немедленно признано и занесено в регистры бухгалтерского учета.

Таким образом, обязательства возникают в результате совершения хозяйствующим субъектом различных сделок и являются юридическим основанием для последующих платежей за товары или предоставленные услуги.

В ходе проверки материалов данного участка бухгалтерского учета аудитору

следует обратить внимание на моменты возникновения оценки и классификации обязательств. Моментом возникновения считается в учете только тогда, когда возникает задолженность по нему, поскольку значительная часть обязательств представляет собой накопленные суммы типа начислений заработной платы, исчисления сумм по процентам и подлежащих выплате налогов. В процессе хозяйственной деятельности у хозяйствующих субъектов возникают разнообразные обязательства, среди которых наиболее ответственными являются обязательства перед бюджетом по уплате налогов, сборов и государственных целевых фондов. Поэтому при проведении расчетов предприятия с бюджетом, прежде всего, необходимо установить правильность и обоснованность представленных в налоговый орган расчетов, своевременность и полнота их перечисления, выявлять причины наличия просроченных платежей.

В качестве источников информации для проверки расчетов с бюджетом аудитор обычно использует следующие документы: расчеты по отдельным видам платежей и справки по ним; выписки банка с приложенными к ним первичными документами о перечислении причитающихся сумм в бюджет и государственные целевые фонды; акты проверок со стороны налоговых инспекций; записи по счетам бухгалтерского учета; журналы-ордера и другие виды учетных регистров; Главная книга; бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах и др.

Свою работу на этом участке аудитор строит с точки зрения правильного применения в бухгалтерском учете налогового законодательства Республики Узбекистан и других нормативных документов, а также изучения материалов документальных налоговых проверок и контролирующих органов. Это дает возможность определить характер допускаемых ошибок и наметить в программе проверки объекта процедур углубленного анализа.

В ходе проверки деятельности предприятия на данном участке бухгалтерского учета аудитору следует обратить особое внимание на: состояние внутреннего контроля, правильность применения налоговых ставок и обоснованность применения налоговых льгот; своевременность предоставления в налоговые органы налоговых расчетов и уплаты налогов; правильность отражения в бухгалтерском учете операций по начислению и уплате налоговых платежей; правильность определения налогооблагаемой базы и оформления актов сверок, учетных регистров.

Далее аудитору необходимо проверить правильность расчетов по налогу на доходы (прибыль) юридических лиц, налогу на доходы физических лиц, НДС, акцизному налогу, налогу за пользование недрами, налогу за пользование водными ресурсами, налогу на имущество, земельному налогу, налогу на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры, налогу с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств и отчисления в государственные целевые фонды (пенсионный фонд, дорожный и фонд школьного образования).

При обнаружении ошибок в налоговых расчетах и корреспонденции счетов аудитор должен потребовать их устранения. Об этом аудитор должен ставить в известность руководителя предприятия. Если же эти ошибки не были устранены, аудитор факт наличия ошибок вправе отражать в аудиторском заключении.

В тоже время аудитор должен по возможности помочь избежать финансовые потери, которые могут быть наложены налоговой инспекцией из-за наличия ошибок в налоговых расчетах.

Характерными ошибками, встречающимися на данном участке аудиторской проверки могут быть:

- неправильное применение льгот;
- неверное составление расчетов по налогам;
- неверная корреспонденция счетов;
- несвоевременная уплата налогов;
- неправильное оформление первичных документов.

Основной задачей аудита учета расчетов с персоналом по оплате труда является проверка, прежде всего, правильности и законности соблюдения действующего законодательства. При этом необходимо изучить вопросы трудовых отношений, а также проверить правильность начисления заработной платы, премий, доплат и различных вознаграждений. Разумеется, на этом этапе проверки аудитору необходимо обратить внимание на законность и правильность удержания из заработной платы налогов и платежей на социальные нужды.

Начальным этапом аудита является проверка использования фонда оплаты труда, который должен охватить вопросы:

- соответствия должностных окладов работников предприятия утвержденному штатному расписанию со стороны Совета правления или собрания акционеров, учредителей;
- индексации заработной платы с учетом инфляции и своевременность их применения;
- правильности начисления заработной платы по сдельным нарядам, проверка случаев приписки в объемах выполненных работ;
- правильности начисления различного рода премиальных и доплат согласно первичных документов;
- правильности начисления основной и дополнительной заработной платы и произведенных удержаний, например, налога на доход с физических лиц, возвращения причиненного ущерба, за товары, приобретенные в кредит и др.

В объекты проверки аудитору следует включить такие операции как: начисление заработной платы лицам нечисленного состава и временных работников на основе нарядов, на выполнение работы и на наряды, по которым устранены и переделаны некачественно выполненные работы.

Важным в работе аудитора является изучение личных дел с целью проверки наличия трудового контракта между предприятием и работником; даты найма на работу, подтверждающих документов на право дополнительных

выплат или льгот; ставки и условия оплаты труда в трудовом контракте.

В целом необходимо проследить за тем, что:

- расчет оплаты труда работников соответственно оформленных приказом руководителя предприятия, либо протоколом заседания Правления акционерного общества;
- первичные документы составлены правильно в соответствии с требованиями законодательства, а именно: наличие подписей должностных лиц, правильность заполнения всех реквизитов;
- правильно рассчитаны совокупные начисления, удержания и чистые выплаты;
- заработная плата выплачивается своевременно и в полном объеме;
- налоговые законодательства на предприятии соблюдаются;
- показатели ведомости на оплату труда соответствуют данными аналитических счетов по расчетам с бюджетом по налогам, удержанным с работников по исполнительным листам; взносов в Пенсионный фонд, задолженности по подотчетным суммам, по возмещению материального ущерба, платежей по полученным ссудам, по договорам личного страхования, по товарам, приобретенным в кредит и др.;
- все удержания по налогам регулярно перечисляются в бюджет в установленные законодательством сроки.

В ходе проверки аудитор должен помнить, что необходимо проверить также правильность отражения в бухгалтерском учете депонированной заработной платы, которая может происходить по причине болезни работника или нахождения его в командировке. Для этого следует сверить депонированные суммы с расчетно-платежными ведомостями, сличить подписи депонентов в различных документах (расходных кассовых ордерах, платежных ведомостях, заявлениях и др.). Если депонированная сумма была перечислена с расчетного счета, то необходимо проверить правильности указанных адресов получателей.

Характерными ошибками, допускаемыми при учете расчетов удержаний налогов по заработной плате могут *быть*, когда:

- отсутствует взаимная увязка учета заработной платы с учетом в отделе кадров и учетом рабочего времени;
- табели учета рабочего времени подписываются не ответственным за это лицом;
- несвоевременно со стороны отдела кадров передаются в бухгалтерию сведения о поступивших и уволенных работников;
- итоговые показатели в ведомости не сверяются с итоговыми данными о выплате оплаты труда, отраженными в Главной книге;
- допускаются необоснованные исправления или подчисток, которые не заверены лицом, произведенным лицом;
- расходы на оплату труда не сопоставляются с себестоимостью продукции, работ и услуг;
- неправильно удерживается подоходный налог и другие удержания;

## **Выводы и предложения**

В результате исследования вопросов учета и аудита расчетов с бюджетом сделаны следующие выводы и предложения.

Государственный бюджет играет большую роль в реализации приоритетов социально-экономических реформ за годы независимости. Сама организация налогово-бюджетной системы, претерпев существенные изменения, значительно продвинулась по своим параметрам к международным стандартам.

Последовательное проведение за прошедшие годы независимости реформ в системе Министерства финансов в соответствии с поставленными Президентом И.Каримовым и Кабинетом Министров Республики Узбекистан приоритетами обеспечили решение важных задач и позитивных результатов, среди которых можно особо выделить:

1. Оптимизацию структуры поступлений государственного бюджета и значительно возросший удельный вес в поступлениях бюджета косвенных и ресурсных налогов, что укрепило доходную базу бюджета, тем самым обеспечило необходимыми ресурсами финансирование приоритетных расходов;
2. Усиление самостоятельности местных бюджетов и увеличение их доходов за счет увеличения доли собственных местных налогов и увеличения отчислений от общегосударственных налогов;

В этих условиях организация правильного учета и аудита расчетов с бюджетом, является весьма актуальной задачей, ибо речь идет правильно разработанной бюджетной политике государства.. Для правильной организации бухгалтерского учета и аудита налогов и расчета по ним необходимо знать виды налогов их сущность и что является объектом налогообложения. Классификация налогов, как и всех доходов государственного бюджета, осуществляется по многим признакам, таким как форма и методы их изъятия и отнесения на стоимость продукции

плательщика, объекты обложения, отрасль, ведомство, их значимость и соответственно уровень бюджета, в который они поступают.

**Внутренний аудит** — это технология, процесс конвейерного типа, когда специально обученный и подготовленный персонал в короткие сроки и с требуемым качеством осуществляет набор процедур, связанных с определенным алгоритмом. Данный процесс содержит много повторяющихся, рутинных элементов, выполнять которые, как правило, поручают ассистентам. В то же время значительная часть работы содержит элементы творчества, их исполняют наиболее квалифицированные аудиторы. В связи с отсутствием единых рекомендаций по технологии аудита многие аудиторские службы сталкиваются с трудностями системного характера. Поэтому для внутренних аудиторов необходим единый стиль подхода к технологии аудиторских проверок. Важным направлением совершенствования технологии внутреннего **аудита расчетов с бюджетом** является повышение эффективности организации и проведения проверок. Аудиторская проверка **расчетов с бюджетом** - мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся правильности организации расчетов с бюджетом, результатов деятельности экономического субъекта, подлежащего аудиту и имеющее результатом оказание помощи в повышении эффективности его деятельности. На эту форму контроля расходуется свыше 80% времени, используемого на выполнение контрольных функций. Поэтому последовательность этапов аудиторской проверки, ее ход и результативность определяют эффективность и состояние внутреннего аудиторского контроля. В экономической литературе ведутся дискуссии по поводу выделения этапов аудиторской проверки по их количеству, названию, признакам выделения и т.п.

Типичными этапами для аудиторской проверки **расчетов с бюджетом** являются предварительное планирование; оценка риска; разработка общего плана и программы аудита; проведение аудита; оценка и документальное

оформление результатов аудита.

Для правильной организации аудита расчетов с бюджетом необходима достоверная и точная информация и в данном случае бухгалтерский учет расчетов с бюджетом является основной информационной базой аудита расчетов с бюджетом.