#

# *--СОДЕРЖАНИЕ--*

[***ВВЕДЕНИЕ* 1**](#_Toc105848625)

[***1 АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА* 2**](#_Toc105848626)

[***2 АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ* 6**](#_Toc105848627)

[***2.1. Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* 6**](#_Toc105848628)

[***2.2 Аудит закупочного цикла* 19**](#_Toc105848629)

[***2.3 Стратегия аудита* 25**](#_Toc105848630)

[***2.4. Нормативные документы, регулирующие ведение учета расчетов с поставщиками и подрядчиками* 29**](#_Toc105848631)

[***ЗАКЛЮЧЕНИЕ* 30**](#_Toc105848632)

[***СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ* 31**](#_Toc105848633)

# *ВВЕДЕНИЕ*

Одна из главных целей деятельности любого хозяйствующего субъекта - получение наибольшей прибыли от своей деятельности. Это невыполнимо при неверном ведении бухгалтерской отчётности и другим видам финансового учёта. Нарушения, связанные с отчётностью, могут привести к неправильному управлению предприятием и к претензиям со стороны государственных органов с последующим административным и даже уголовным (с администрации предприятия) взысканием.

Помочь предприятиям с выявлением и предотвращением нехороших тенденций в организации деятельности призван аудит. С его помощью организации могут исправить, проконтролировать и подтвердить свою отчётность. Заключения аудиторских фирм или самостоятельных аудиторов представляются в государственные органы. Это помогает государству контролировать в должной степени экономические субъекты, что в целом является необходимым фактором для развития экономики страны.

Аудит является своеобразным методом контроля на первой ступени проверки государством экономических субъектов. Аудит помогает исправить ошибки ведения учёта финансовой деятельности предприятия, это позволяет предотвратить взыскания со стороны государственных органов контроля, что способствует сохранению и правильности определения прибыли на данном предприятии. Более того, аудиторы, по результатам проверки, могут предложить новые методы и пути ведения отчётности для наилучшего контроля деятельности предприятия, и наилучшего использовании ресурсов. А это приводит к увеличению полученной прибыли предприятием и развитию экономики в целом.

Немаловажно отметить то, что аудиторские фирмы и самостоятельные аудиторы являются полностью независимы, ведут только деятельность связанную с аудитом.

Таким образом, можно определить, что аудит является независимой формой финансового контроля, обеспечивающей не только необходимую проверку, но и дополнительную консультацию по наилучшему устройству и организации финансово-экономической деятельности предприятия, что в конечном счёте важно и необходимо для становящегося российского бизнеса в условия противоречиво складывающейся экономики.

 Можно выделить три стадии развития аудита: подтверждающую, системно-ориентированную и стадию аудита, базирующуюся на риске.

 Подтверждающая стадия аудита характеризовалась тем, что при проведении проверки аудитор-бухгалтер проверял и подтвер­ждал практически каждую хозяйственную операцию, параллельно с бухгалтером создавал собственные учетные регистры. В настоящее время такую услугу назвали бы восстановлени­ем или ведением учета.

 Так как аудит — это предпринимательская деятельность, т.е. деятельность, направленная на извлечение прибыли, аудиторы должны применять такие методы проверки, которые позволили бы максимально сократить время на проведение проверки, не снижая качества.

 Системно-ориентированный аудит предусматривает наблюде­ние систем, которые контролируют операции. Данная стадия при­вела к тому, что аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннею контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля облегчается проведение внешнего аудита.

 Аудит, базирующийся на риске, — это такой вид аудита, когда проверка может производиться выборочно, исходя из условий работы предприятия, в основном узких мест (критических то­чек) в его работе. Сосредоточив аудиторскую работу в областях, где риски выше, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким риском. Те, кто полагается на суж­дение аудиторов, считают, что это может обеспечить более эф­фективную с точки зрения затрат проверку.

# *1 АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА*

*Аудиторская проверка* - независимая вневедомственная проверка экономических субъектов: бухгалтерской (финансовой) отчетности; платежно-расчетной документации; налоговых деклараций; других финансовых обязательств и требований. Аудиторская проверка может быть: обязательной (в случаях, прямо установлен­ных актами законодательства Российской Федерации) и инициативной (по решению экономичес­кого субъекта).

*Технология аудиторской проверки* включает в себя следующие пункты:

1. Планирование аудита.

2. Получение аудиторских доказательств.

3. Документирование аудита.

4. Обобщение выводов и формирование аудиторского заключения.

Специфика предприятия, объем и сложность работы по его проверке каждый раз требуют определения четкой последова­тельности шагов при проведении аудита и правильного распре­деления обязанностей между аудиторами, если проверку прово­дят несколько специалистов.

 С этой целью руководителем бригады аудиторов составляет­ся *программа проверки*, в которой указываются:

1) цель аудита;

2) основные участки работы предприятия и разделы учета, подлежащие проверке;

3) характер проверки (сплошная, выборочная, визуальная и т.д.);

4) закрепление обязанностей за членами бригады;

5) предполагаемая продолжительность проверки и сроки ее начала и окончания.

*Аудиторские доказательства* - объем информации, предназначенный для обоснованного выражения мнения о достоверности отчетности, то есть обоснование мнения аудиторской фирмы.

Доказательством служит информация, получаемая в ходе проверки документов экономического субъекта, третьих лиц, экономического анализа.

В качестве аудиторских доказательств могут выступать документы бухгалтерского учета, заключения экспертов, отчеты аудиторов, сведения из других источников.

Для сбора доказательств аудитором могут быть применены различные процедуры (методы сбора доказательств).

Собирая аудиторские доказательства, аудитор использует достаточно ограниченное число методов их получения.

*Основные методы получения аудиторских доказательств* следующие:

1. Наблюдение или участие в инвентаризации;
2. Наблюдение за выполнением хозяйственных или бухгал­терских операций;
3. Устный опрос;

4. Получение письменных подтверждений;

5. Проверка документов, полученных клиентом от третьих лиц;

6. Проверка документов, подготовленных на предприятии клиента;

7. Проверка арифметических расчетов;

8. Анализ.

Но метод как таковой не даст никакой информации для вы­водов, если не знать — какие именно арифметические расчеты необходимо проверять, а какие — нет; в инвентаризации каких активов и каких обязательств следует поучаствовать; лично от каких третьих лиц следует получить письменные подтвержде­ния; какие именно документы следует подвергнуть анализу. Искусство аудитора и состоит в том, чтобы четко знать:

 а) как должен быть правильно поставлен бухгалтерский учет и налажена система внутреннего контроля;

 б) какие отклонения (нарушения, ошибки, заблуждения) возможны в организации учета и контроля;

 в) какой или какие из перечисленных методов следует при­менить для выявления каждого из возможных нарушений;

 г) к каким именно объектам контроля (документам, акти­вам, обязательствам, субъектам, юридическим лицам и т.д.) следует применить тот или иной метод.

*Правоустанавливающими документами при проведении аудиторской проверки являются:*

1. Учредительные документы.
2. Все документы, регулирующие отношения с контрагентами (договора).
3. Внутренние документы предприятия, регулирующие отношения (договора с рабочими, положения об отделах и так далее).

Учредительные документы должны соответствовать действующему законодательству.

*Аудиторская проверка договоров (несколько примерных вопросов):*

1. До проведения проверки, договора классифицируются по основным признакам в отношении Гражданского Кодекса (договор купли- продажи, аренды, займа, и так далее...).

2. Когда и в каком режиме производится оплата?

3. Какие санкции предусмотрены в случае невыполнения одной из сторон своих обязательств?

4. Прописана ли процедура по предъявлению совместных претензий?

5. Как прописаны соответствующие услуги?

Результат работы аудитора — это *аудиторское заключение.*

Форма и принципы составления аудиторских заключений регулируются "временными правилами аудиторской деятельности в РФ" №2262 и порядком составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, оформленного протоколом № от 9.02.96г. комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ. По результатам проверки состояния бухгалтерского учета и от­четности аудитору следует дать описание выявленных в ходе ауди­та существенных нарушении установленного порядка ведения бухгалтерскою учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

По результатам проверки соблюдения экономическим субъек­том законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций аудитору следует сделать вывод, — соответствуют ли совер­шенные экономическим субъектом финансово-хозяйственные операции применимому к ним законодательству, а также дать описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий в совершенных финансово-хозяйственных операциях применимо­му к ним законодательству.

Заключительная стадия аудиторской проверки предусматри­вает проведение следующих мероприятий:

• систематизацию результатов проверки;

• анализ результатов проверки;

• составление аудиторского заключения.

Систематизация результатов проверки состоит в приве­дении в определенную последовательность всех полученных результатов. В зависимости от цели проверки (инициативный аудит, обязательный аудит, аудит по решению органов дозна­ния) необходимо провести четкую систематизацию полученных сведений. Такую систематизацию обычно проводит руководи­тель группы аудиторов. Систематизируют данные по разделам проверяемых тем (учет основных средств, материальных запа­сов и т. п.), а внутри тем — по аналитическим и другим при­знакам. По возможности выделяют наиболее существенные за­мечания: неверные записи на счетах, нарушение налогового законодательства, отсутствие записей на счетах и др.

Анализ результатов проверки может проводиться по полу­ченным данным и имеет несколько целей:

- общий анализ учетной политики, принятой клиентом;

- правильность ведения учета по отдельным разделам и счетам;

- соблюдение налогового законодательства;

- анализ финансового состояния клиента.

Аудиторские заключение — это документ с юридическим статусом для всех юридических и физических лиц, органов го­сударственной власти и управления, органов местного само­управления и судебных органов. Заключение аудиторской фир­мы (аудитора) по результатам проверки, проведенной по пору­чению органов дознания, приравнивается к заключению экс­пертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ.

Заключение аудиторской фирмы (аудитора) по результатам проверки годовой отчетности является обязательным элемен­том годовой бухгалтерской отчетности для предприятий, кото­рые подлежат в соответствии с законодательством Российской Федерации аудиту. Это заключение также носит юридический статус.

В соответствии с Порядком составления аудиторского за­ключения о бухгалтерской отчетности по результатам проведенного аудита бухгалтерской от­четности экономического субъекта аудиторская фирма должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положительного, условно положительного или от­рицательного аудиторского заключения или отказаться в ауди­торском заключении от выражения своего мнения.

В безусловно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что эта отчетность подго­товлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его дея­тельности за отчетный период, исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В условно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что за исключением опре­деленных в аудиторском заключении обстоятельств бухгалтер­ская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых ре­зультатов его деятельности за отчетный период, исходя из нор­мативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчет­ность в Российской Федерации.

В отрицательном аудиторском заключении мнение аудитор­ской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности эконо­мического субъекта означает, что в связи с определенными обстоятельствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не отражает во всех существенных аспектах активы и пас­сивы экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчет­ность в Российской Федерации.

Отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъ­екта в аудиторском заключении означает, что в результате оп­ределенных обстоятельств аудиторская фирма не может выра­зить такое мнение в одной из установленных настоящим По­рядком форме.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должно быть выражено так, чтобы этому субъекту и пользователям были очевидны его содержание и форма.

Аудиторское заключение не может и не должно трактовать­ся экономическим субъектом и заинтересованными пользовате­лями аудиторского заключения как гарантия аудиторской фир­мы в том, что иные обстоятельства, оказывающие или способ­ные оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономиче­ского субъекта, не существуют.

В аудиторском заключении должны быть ясно и полно из­ложены все существенные обстоятельства, приведшие к состав­лению аудиторской фирмой аудиторского заключения, отлич­ного от безусловно положительного. Аудиторское заключение должно содержать, если это возможно, оценку в стоимостном выражении влияния таких обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

# *2 АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ*

# *2.1. Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется на пассивном счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" независимо от времени оплаты.

На счете 60 ведется учет расчетов за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы и услуги, расчетные документы по которым акцептованы и подлежат оплате; расчеты по которым производятся в порядке плановых платежей; расчетные документы по которым не поступили (неотфактурованные поставки); излишки товарно-материальных ценностей, выявленные приприемке.

В *инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета* указано, что счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость при­нимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (либо счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей») или счетов учета соответствующих за­трат. За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по перера­ботке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производятся в корреспонденции со счетами учета производ­ственных запасов, товаров, затрат на производство и т. п.

Когда счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших товарно-материальных ценностей обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин против отфактурованного коли­чества, а также если при проверке счета поставщика или подрядчика (после того, как счет был акцептован) были обнаружены несоответствие цен, обусловленных догово­ром, а также арифметические ошибки, счет 60 «Расчеты с поставщиками и подряд­чиками» кредитуется на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям»).

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» дебетуется на суммы ис­полнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и др. При этом суммы вы­данных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. Суммы за­долженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а учитываются обособленно в аналитическом учете.

За неотфактурованные поставки счет 60 «Расчеты с поставщиками и подряд­чиками» кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах.

*Из Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов:*

41. Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили в сле­дующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то:

в) уточняются расчеты с поставщиком, при этом суммы сложившейся разницы меж­ду учетной стоимостью оприходованных материальных запасов и их фактической себе­стоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы:

• уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счетов рас­четов и кредиту счетов финансовых результатов (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);

• увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счетов финансовых результатов (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

***Обороты и сальдо по счету 60:***

 Ситуация 1. Учитываются дебиторские обязательства

 Дебетовые обороты Кредитовые обороты

|  |  |
| --- | --- |
| Величина дебиторских обязательств, возникших за период | Величина дебиторских обязательств, погашенных или списанных за период |
| Величина дебиторских обязательств, числящихся на момент времени | — |
|  Дебетовое сальдо Кредитовое сальдо  Ситуация 2. Учитываются кредиторские обязательства  Дебетовые обороты Кредитовые обороты |
| Величина кредиторских обязательств, погашенных или списанных за период; стоимость векселей, погашенных за период | Величина кредиторских обязательств, возникших за период; стоимость векселей, выданных за период |
| - | Величина кредиторских обязательств, числящихся на момент времени; стоимость векселей, не погашенных на момент времени |

 Дебетовое сальдо Кредитовое сальдо

***Корреспонденция счетов***

*По дебету*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Счета | Описание проводки | Р | Первичные документы |
| Дт | Кт | Дт | Кт | Кт |
| 60 | 10 | Восстановлено кредиторское обязательство продавца | по имуществу, находящемуся в пути | - | справка (вн.) |
| 50 | Поставщику или подрядчику уплачено | наличными | счет (вx.) | расходный кассовый ордер (вн.) |
| 51 | с расчетного счета | ++ | платежное поручение (исх.), платежное требование (вx.), выписка со счета (вх.) |
| 52 | с валютного счета |
| 55 | со специального счета | платежное по­ручение (исх.), выписка со счета (вx.) |
| 60 | В оплату кредиторских обязательств перед поставщиками и подрядчиками | выдан вексель | акт *(дв.)* |
| Величина кредиторских обязательств перед поставщиками и подрядчиками изменена | за счет положительных суммовых разниц |  - | справка-расчет (вн.) |
| 62 | За счет дебиторских обязательств поставщиков и подрядчиков погашены | дебиторские обязательства покупателей и заказчиков | акт *(дв.)* |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 60 | 66 | Поставщику или подрядчик уплачено | за счет краткосрочного кредита или займа | - | извещение (вх.) |
|   |   | В состав дебиторских обязательств поставщиков и | по полученным краткосрочным кредитам и займам |   | справка *(вн.)* |
|   | 67 | подрядчиков включены проценты к уплате | по полученным долгосрочным кредитам и займам |   |   |
|   |   | Поставщику или подрядчику уплачено | за счет долгосрочного кредита или займа |   | извещение (вx.) |
|   | 76 | Дебиторские обяза тельства  | при выплате задатка |   | соглашение (дв.) |
|   |   | поставщи ков и подрядчиков | в результате новации |   |   |
|   |   | возникли | при покупке или аренде предприятия |   | передаточный акт (дв.) |
|   |   |   | в результате перевода |   | акт *(дв.)* |
|   |   | Кредиторские  | долга |   |   |
|   |   | обя зательства перед | в результате новации |   | соглашение (дв.) |
|   |   | поставщиками и | уплатой отступного |   |   |
|   |   | подрядчиками  | в результате мены |   | акт(дв.) |
|   |   | погашены | взысканием залога |   | решение суда (вх.) |
|   |   |   | при перемене кредитора в денежном требовании |   | уведомление (вx.) |
|   |   |   | зачетом встречного од­нородного требования |   |   |
|   | 79 |   | по межфилиальным |   | авизо (дв.) |
|   |   | Дебиторские  | расчетам |   |  |
|   | 91 | обязательства поставщи­ков и подрядчиков приняты | по результатам инвентаризации | + | акт инвентаризации расчетов *(вн.),* ведомость учета результатов |
| инвентаризации *(вн.)* |
|  60 | 91  | Уменьшение кредиторского обязательства перед поставщиками и подрядчиками при поступлении документов по неотфактурованным поставкам | включено в состав внереализационных доходов | - | справка (вн.), накладная (вх.) |
|   |   | На обязательства по расчетам с поставщиками и подрядчиками | начислена положительная курсовая разница | + | справка-расчет (вн.) |
|   |   | Кредиторские обязательства перед поставщиками | в качестве доходов от внереализационной деятельности | приказ *(вн.)* |
|   |   | и подрядчиками списаны | на операционную деятельность | акт(вн.) |
|   | 99 |   | на чрезвычайные доходы  | - |   |
|   |   |   | в счет прибыли |   | приказ *(вн.)* |
|   |   | Отрицательная суммовая разница по расчетам с поставщиками и подрядчиками начислена | в счет прибыли | - | справка-расчет (вн.) |

*По кредиту*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Счета | Описание проводки | Р | Первичные документы |
| Дт | Кт | Дт | Кт | Дт | Кт |
| 07 | 60 | Оборудование к установке поступило | от поставщика | ++ | акт о приемке (вн.) | накладная (вх.) |
|   | В состав расходов на приобретение оборудования к установке включены | положительные суммовые разницы по расчетам с поставщиками и подрядчиками | -  | справка-расчет (вн.) |
|   |   | стоимость выполненных | +  | счет (вх.) | акт (а\*.) |
| 08  |   | В состав расходов по приобретению | на стороне работ, оказанных услуг |   |   |
| 60  | вложений во внеоборотные активы включена | положительные курсовые и суммовые разницы по расчетам с поставщиками и подрядчиками |   | справка-асчет | (вн.) |
|   |   | проценты к уплате по коммерческому кредиту | + |   |
|   | Внеоборотные активы поступили | от поставщика |  ++ | накладная (вx.), акт (дв.) |
| 10 |   | Материалы поступили |   | приходный материальный ордер (вн.), акт о приемке | накладная (вх.) |
|   |   | Отражена стоимость материалов. | оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков |  -+ | справка (вн.) |
|   |   | В состав расходов на приобретение материалов включены | положительные суммовые разницы по расчетам с поставщиками и подрядчиками | справка-расчет(вн.) |
| 10 |   |   | стоимость выполненных | счет *(вх.)* | акт(дв.) |
| 11 |   | В состав расходов по приобретению | на стороне работ, оказанных услуг |
|   | животных на выращивании и откорме включены | положительные суммовые разницы по расчетам с поставщиками и подрядчиками | - | справка-расчет (вн.) |
|   | Животные поступили на выращивание и откорм | от поставщика | ++ | накладная (вх.) |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 15 | 60 | МПЗ поступили | от поставщика | ++ | приходный | накладная (вх.) |
| материальный ордер (вн.), акт о приемке (вн.) |
|   | В состав расходов по приобретению МПЗ включены | стоимость выполненных на стороне работ, оказанных услуг | счет (вx.) | акт (дв.) |
|   | положительные суммо­вые разницы по расче­там с поставщиками и подрядчиками |  - | справка-расчет(вн.) |
| 19 |   | НДС причитается в составе платежей | поставщикам и подрядчикам | ++ | счет-фактура (вx.) |
| 20 |   | В состав расходов основного производства включены | положительные суммовые разницы по расчетам с поставщиками и подрядчиками | + | справка-расчет (вн.) |
|   | стоимость выполненных | ++ | счет (вx.) | т(дв.) |
| 23 |   | В состав расходов вспомогательных | на стороне работ, оказанных услуг |   |
|   | производств включены | положительные суммо­вые разницы по расчетам с | + | справка-расчет (вн.) |
| 25 |   | В состав общепроизводст-венных | поставщиками и подрядчиками |   |
|   | расходов включены | стоимость выполненных | ++ | счет (вх.) | акт (де.) |
| 26 |   | В состав общехозяйственных | на стороне работ, оказанных услуг |   |
|   |   | расходов включены | положительные суммовые разницы по расчетам с поставщиками и подрядчиками |  ++ | справка-расчет(вн.) |
| 28 |   | В состав расходов по исправлению производственного брака включена | стоимость выполненных на стороне работ, оказанных услуг | счет (вх.) | акт(дв.) |
| 29 |   | В состав расходов |
|   | обслуживающих производств и хозяйств включены | положительные суммовые разницы по расчетам с поставщиками | + | справка-расчет(вн.) |
| 41 |   | В состав расходов | и подрядчиками |   |
|   | по приобретению товаров включены | стоимость выполненных на стороне работ, оказанных услуг | счет (вх.) | акт (дв.) |
|   | Товары поступили | от поставщика | ++ | акто приемке (вн.) | накладная (вх.) |
| 44 |   | В состав расходов на продажу включены | стоимость выполненных на стороне работ, оказанных услуг | счет (вх.) | акт (дв.) |
| 44 | 60 | В состав расходов на продажу включены | положительные суммовые разницы по расчетам с поставщиками и подрядчиками | + | справка-расчет (вн.) |
| 50 |   | Денежные документы поступили | от поставщика | ++ | акт (дв.) |
|   |   | Наличными принято | от поставщика или | - | приходный кассовый ордер (вн.) |
| 51 |   | На расчетный счет поступило | подрядчика |   | платежное поручение (вx.), выписка со счета (вx.) |
| 52 |   | На валютный счет поступило |   |   |
| 55 |   | На специальный счет поступило |   |   |
| 58 |   | Объекты финансовых вложений поступили | от поставщика | ++ | акт(дв.) |
| 60 | 60  | В оплату кредиторских обязательств перед поставщиками и подрядчиками | выдан вексель |   |
| 60  | 60  | Величина кредиторских обязательств веред поставщиками и подрядчиками изменена | за счет положительных суммовых разниц |  - | справка-расчет(вн.) |
| 63 |   | Списаны ранее признанные сомнительными | дебиторские обязатель­ства поставщиков и подрядчиков | + | приказ (вн.)  |
| 76 |   | Погашены отступным |   | -  | соглашение (дв.) |
|   |   | Погашены новацией |   |   |
|   |   | Погашены зачетом встречного однородного требования |   | уведомление (исх.) |
|   |   | На претензии отне­сены |   | + | акт о приемке (вн.) |
|   |   | В результате перевода долга погашены | дебиторские обязатель­ства поставщиков и под­рядчиков |  - | разрешение (исх.), акт{дв.) |
|   |   | При покупке или аренде предприятия приняты | кредиторские обяза­тельства перед поставщиками и подрядчиками | передаточный акт (дв.) |
|   |   | При покупке предприятия возникли |   |   |
| 79 |   | По межфилиальным расчетам приняты |   | авизо (дв.) |
|   |   | По межфилиальным расчетам переданы | дебиторские обязатель­ства поставщиков и подрядчиков |
| 81 |   | Собственные акции (доли) поступили | от поставщика | + | акт(дв.) |
| 91 |   | В состав внереализационных расходов включены | списанные дебиторские обязательства постав­щиков и подрядчиков | ++ | приказ (вн.), судебное решение (вх.) |
| 91 | 60 | В состав внереализационных расходов включено | увеличение кредиторского обязательства перед поставщиками и подрядчиками при поступлении документов по неотфактурованным поставкам | +  | справка (вн.), накладная (вx.) |
|   |   | По результатам инвентаризации приняты кредиторские | перед поставщиками и подрядчиками | +  | акт инвентаризации расчетов (вн.), ведомость учета результатов инвентаризации (вн.) |
|   |   | обяза­тельства | по выданным векселям |  |   |
|   |   | В состав операци­онных расходов включены | проценты к уплате по выданному векселю | ++  | справка-расчет(вн.) |
| 91  | 60  |  | стоимость выполненных на стороне работ, ока­занных услуг |  | счет (вx.) | акт (дв.) |
|   |   |   | проценты к уплате по коммерческому кредиту |  | справка-расчет(вн.) |
| 91  | 60  | Отрицательная курсовая разница начислена | на обязательства по расчетам с поставщиками и подрядчиками |   |
| 94 |   | В состав потерь от недостач и порчи ценностей включена | стоимость выбывшей продукции, полученной от поставщика |  + | акт инвентаризации расчетов (вн.), ведомость учета результатов инвентаризации (вн.) |
|   |   | Отражены фактические начисле­ния по ранее зарезервированным | положительным суммо­вым разницам по расче­там с поставщиками и подрядчиками | справка-расчет(вн.) |
|   |   | стоимости выполненных на стороне работ, оказанных услуг | счет (вx.) | акт (дв.) |
| 97 |   | В состав расходов будущих периодов включены | стоимость выполненных на стороне работ, оказанных услуг | счет (вx.) |  акт (дв.) |
| 99 |   | В состав чрезвычайных расходов включены | положительные суммовые разницы по расчетам с поставщиками и под­рядчиками | -  | справка-расчет (вн.) |
|  |
|   |   | стоимость выполненных на стороне работ, оказанных услуг | счет (вx.) | акт (дв.) |

*В графе «Р» условно обозначена распрастраненность бухгалтерской проводки:*

*++ проводка является базовой и весьма широко распространена,*

*+проводка менее распространена,*

*- проводка теоретически возможна, но практически не применяется.*

*Все первичные документы условно подразделены на:*

*Вх. –входящие,*

*Исх. – исходящие,*

*Вн. – внутренние,*

*Дв. – двусторонние.*

Поступление материальных ценностей от поставщиков, выполнение работ и услуг подрядчиками производятся на основании заключенных договоров между предприятием и поставщиками и подрядчиками.

В договорах оговариваются: вид поставляемых материальных ценностей, выполняемых работ и услуг, коммерческие условия поставки, количественные и стоимостные показатели поставок материальных ценностей (выполнения работ, услуг), порядок расчетов (условия платежей) между предприятием и поставщиками и рядчиками.

Порядок расчетов между предприятием и поставщиками и подрядчиками по внутрироссийским поставкам определяется в соответствии с правилами безналичных расчетов в РФ; по импортным поставкам — в соответствии с правилами международных расчетов.

Условия внутрироссийских поставок формируются в соответствии с принятыми в стране условиями (франко-завод; франко-станция отправления; франко-вагон и др.), определяющими права и обязанности продавцов и покупателей по отношению к товару.

При учете расчетов по импорту используется счет 60, субсчет "Импортные поставки". Он кредитуется на сумму расчетных документов иностранного поставщика. Расчеты с поставщиками осуществляются в валюте, предусмотренной в контракте. Учет импортных операций ведется одновременно в валюте и в рублях, полученных путем пересчета валюты в рубли по курсу Центрального банка на день совершения операции. Курсовая разница, возникающая по операциям акцепта платежных документов и их оплаты, списывается на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Если при заключении договора предусмотрен аванс (предварительная оплата) поставщику (подрядчику), то он отражается на счете 60 аванс. При окончательном расчете поставщик производит зачет суммы полученного аванса, предварительной оплаты внутренними проводками по счету 60.

***Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в условных денежных единицах***

В соответствии со ст. 317 ГК РФ денежные обязательства предприятий могут оплачи­ваться в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах. В этом случае сумма, подлежащая уплате в рублях, определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или договором.

При расчетах предприятия с поставщиками по условиям договора поставка в сумме, эквивалентной, например, сумме в долларах США, или в условных денежных единицах, в мо­мент оприходования полученных от поставщика (подрядчика) материальных ценностей (работ, услуг), т.е. сумма задолженности поставщику (подрядчику), отражается по курсу доллара США или условных денежных единиц на дату оприходования материальных ценностей (принятия работ, услуг): Д сч. 10, 08, 07, 20, К сч. 60. При погашении задолженности поставщику (подрядчику) перечисляемая сумма отражается по курсу доллара США или условных денежных единиц на дату списания средств с расчетного счета: Д сч. 60, К сч. 51.

Для целей исчисления налога на прибыль суммовые разницы отражаются в составе реализационных доходов и расходов организации, формируемых в соответствии с главой 25 НК РФ.

***Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками векселями***

Учет векселей, применяемых при расчетах между предприятиями за полученные товары, выполненные работы, оказанные услуги, производится в соответствии с письмами Минфина РФ от 31.10.94 г. № 142 и от 16.07.96 г. № 62.

Учет выданных векселей отражается на счете 60, субсчет "Векселя выданные":

Счет 60 (вексель)

Д К

|  |  |
| --- | --- |
| Оплаченые векселя и тратты | Сальдо – остаток задолженности поставщику по векселям на начало периодаВекселя, выданные поставщикам; тратты, акцептованные покупателемСальдо – остаток задолженности поставщику по векселям на конец периода |

Организация, выдавшая вексель за поступившие товары, сумма по которому включает в себя цену товара, НДС и доход по коммерческому кредиту, ведет учет по следующей схеме:

• получен товар (работа, услуга) от поставщика:

Дсч. 10, 15, 20, 26, 41, 44 — цена товара (работы, услуги);

Дсч. 19 НДС — НДС;

К сч. 60 — общая сумма долга поставщику;

• выдан вексель поставщику:

Дсч. 10, 15, 20, 26, 41, 44 — разница между суммой векселя и стоимостью товара (рабо­ты, услуги);

Д сч. 60 — стоимость товара (работы, услуги);

К сч. 60 векс — общая сумма векселя.

Если организация выдала вексель за выполненные работы и оказанные услуги, то в этом случае она может учесть разницу между суммой векселя и стоимостью работ и услуг на сче­те 97:

Д сч. 97 — разница между суммой векселя и стоимостью работы, услуги;

Д сч. 60 — стоимость работы, услуги;

К сч. 60 векс — общая сумма векселя.

Затем указанные суммы ежемесячно включаются в издержки производства (обращения) в течение срока действия векселя:

Д сч. 20, 25, 26, 44,

К сч. 97;

• оплата поставщику суммы векселя:

Д сч. 60 векс,

К сч. 51 — общая сумма векселя;

• списание НДС в зачет бюджету по оприходованным товарам (работам, услугам):

Д сч. 68 НДС,

К сч. 19 НДС — сумма НДС.

# *2.2 Аудит закупочного цикла*

Закупочный цикл является частью более крупного цикла расходов, включающего все сдел­ки, в ходе которых производится или приобретаются имущество, средства, накапливаются долговые обязательства и осуществляются выплаты по ним. Поскольку цикл расходов слишком широк, то при аудите его для удобства обычно делят на более мелкие сегмен­ты,

Одним из таких сегментов является аудит сделок, включающих закупку и оплату товаров и услуг.

Сделки, входящие в закупочный цикл, влияют на многочисленные счета балансов и отчетов о прибыли и убытках. Термин "подлежащие оплате счета" используется для списания конкретных сумм, которые должно выплатить предприятие и которые возникают обычно в результате покупки товаров и оказания услуг. Это суммы, причитающиеся поставщикам товаров, сырья, услуг, подтвержденные счетами-фактурами от поставщиков.

На большинстве современных коммерческих предприятий закупку товаров и услуг относительно процедур контроля можно разделить на три типичных класса сделок: приобретение товаров и услуг, оплата товаров и услуг, возврат товаров поставщику.

***Приобретение товаров и услуг***

Процесс приобретения товаров и услуг включает следующие шаги: опреде­ление потребностей; заказ; получение, проверку и приемку товара; регистрацию.

При рассмотрении системы бухгалтерского учета аудитор должен главным образом обратить внимание на процедуры, чтобы убедиться, что все закупочные сделки, действительно имевшие место, были санкционированы и точно заре­гистрированы, т.е. основные цели контроля — полнота, точность и санкционированность обработки и регистрации сделки соблюдены. Эти цели тесно свя­заны с целями аудиторской проверки, выявляющей полноту, точность и наличие счетов закупочного цикла, в частности, что касается закупок и под­лежащих оплате счетов. Другие процедуры контроля, хотя прямо и не связаны с этими целями аудиторской проверки, также могут заинтересовать аудитора. Например, на основе составленных для руководства списков открытых заку­почных документов на приобретение могут быть составлены отчеты, которые аудитор может использовать, выясняя, имеются ли неучтенные потери по за­купочным обстоятельствам, которые влияют на точность оценки аудитора.

Ниже описываются этапы процесса приобретения товаров и услуг, а также типичные процедуры контроля, применяемые к регистрации сделок.

*Определение потребностей*. Закупочный цикл начинается с того, что кто-то определяет потребность, причем осуществляться это может по-разному. Вот несколько примеров.

Необходимость пополнения запасов сырья на складе может быть определена каким-то лицом или автоматически, когда запасы сырья достигают уровня, при котором требуется сделать новый заказ, или когда готовится список материалов для заказа на работу. Некоторые компьютеризированные сис­темы могут определить потребность, сопоставив имеющееся сырье и произ­водственные заказы, и сразу предпринять некоторые шаги в плане закупки, например, начать выбирать поставщиков и готовить заказы на закупку. В не­которых сложных системах определение потребностей в сырье и отправка за­каза поставщику осуществляются без вмешательства человека. Компьютер компании связывается непосредственно с компьютером поставщика.

Потребность в определенных товарах и услугах может определяться тем, кто конкретно ими пользуется, и фиксироваться в виде заявки, которая потом подтверждается уполномоченным на это лицом (иногда это и есть сам пользователь), контролирующим работу отдела пользователя или конкретный вид закупок.

Потребность в некоторых услугах, оказываемых на периодической основе одним и тем же поставщиком, таких, как коммунальные услуги, телефонная связь, профилактический ремонт, материально-техническое обслуживание, обычно определяется первоначально и сохраняется неизменной до конца срока договора или до тех пор, пока не принято решение обратиться к другому по­ставщику или отказаться от услуги вообще.

Потребности в специальных услугах, таких, как страхование, реклама, ус­луги юридического консультанта или аудитора, обычно определяют лица, имеющие соответствующие полномочия.

Потребность в основных фондах (основном капитале) обычно определяется в процессе разработки бюджета.

Процедура контроля за подачей заявок, как правило, включает их просмотр и подтверждение уполномоченными на то лицами и учет последова­тельности заранее пронумерованных бланков заявок. Эти процедуры кон­троля предназначены для того, чтобы обеспечить заказ лишь действительно необходимых товаров и услуг, а также получить подтверждение, что все заявки были оформлены заказами. Хотя цель этих процедур ско­рее имеет отношение к процессу принятия решений руководством, чем к фи­нансовой отчетности, они, тем не менее, могут повлиять на некоторые финансовые счета. Например, если нет процедур проверки и подтверждения заявок или они неэффективны, склад может оказаться переполненным, в результате чего товары устареют, а это снизит их цену.

*Заказ*. На большинстве крупных предприятий поиском поставщиков, веде­нием переговоров и размещением заказов обычно занимаются специально подготовленные агенты, а не сотрудники отдела, использующего поставляе­мую продукцию. Выбор поставщика и контроль за поставками может быть важной процедурой контроля, влияющей как на подлежащие оплате счета, так и на положение с материально-техническими запасами. Выделение заку­пок в отдельную функцию может сэкономить компании средства и усилить контроль за закупками, обеспечив разделение обязанностей.

Когда отдел закупок получает заявку, в первую очередь определяется, сан­кционированы ли количество и вид товара или услуги лицом, имеющим на то полномочия. После этого заявка служит исходным документом для подготов­ки заказа на закупку. В компьютеризированной системе информация из за­явки может быть введена в соответствующие файлы (досье, картотеку по­ставщика, файл цен), чтобы помочь в выборе поставщика, согласовании назначенной цены и контроле за соответствием товара поставщика заказан­ному. После того как собрана вся конкретная информация о закупке, касаю­щаяся срока, способа доставки, характеристики продукта, количества и цены, выпускается заказ на закупку, и вносятся соответствующие изменения в файл открытых закупочных заказов. Заказ на закупку является основанием для того, чтобы поставщик доставил товары или оказал услуги и выставил счет, а также для того, чтобы отдел приемки принял товары. Поскольку заказы на закупку санкционируют заключение сделок, необходимы соответствующие процедуры контроля за ними. Обычно доступ к неиспользованным заказам на закупки ограничен: лица, не имеющие полномочий, не должны осущест­влять закупочную сделку. Поставщик может не знать или не проверить, по­ступил ли данный заказ от лица, имеющего соответствующие полномочия. Это может и не повлиять на финансовый отчет, но вызвать затоваривание или за­купку ненужных товаров.

Предварительная нумерация и последующий контроль за последователь­ностью закупочных заказов помогают обеспечить положение, при котором сотрудники компании имеют информацию о всех закупочных обязательствах. Это необходимо для формирования резервов на случай потерь в связи с за­купочными обязательствами.

Процедуры контроля, направленные на выяснение правильности и санк­ционирования заказов на закупки, обычно включают такие меры, как срав­нение заказов с бланками заявок и проверка подтверждения заказов уполно­моченными на то лицами. Эти процедуры выполняются до направления заказов поставщику. Дополнительная процедура контроля с целью проверки точности заказов может заключаться в предоставлении копий закупочных зака­зов лицам, подавшим заявки, чтобы они проверили соответствие заказа их по­требностям. Закупочные заказы на небольшие или часто повторяющиеся суммы могут подвергаться менее тщательному контролю.

Некоторые товары и услуги не могут проходить через отдел закупок, по­тому что технические или иные требования к ним носят слишком специа­лизированный характер или не могут быть оговорены заранее. Например, страхование недвижимости или страхование от несчастного случая требует анализа степени страхового риска. Анализ и последующие переговоры с неза­висимым страховым агентом или брокером требуют специального навыка и подготовки. Такого рода специализированные закупки должны обсуждаться непосредственно между представителями соответствующего отдела и по­ставщиком. Действия в обход отдела закупок представляют постоянную и порой весьма болезненную проблему для многих компаний из-за противоре­чия между необходимостью соблюдения процедур контроля при централиза­ции всех закупочных операций и устремлениями отдельных пользователей. полагающих, что, имея дело непосредственно с поставщиком, они смогут при­обрести лучший товар или услугу. Конкретные границы между оперативной самостоятельностью и централизацией закупок различаются в каждой фирме, однако даже компании с высокой степенью централизации закупок допускают действия в обход отдела закупок при получении некоторых специализирован­ных услуг. В таких ситуациях процедуры контроля обычно включают следую­щие требования: соглашение должно быть в письменном виде; товары при по­лучении должны быть проверены; пользователь должен подтвердить счет-фактуру.

*Получение, проверка и приемка товаров*. На многих предприятиях объем по­лучаемых товаров настолько велик, что этим занимается специальное подразде­ление, которое отделено от отделов заказов, закупочного и бухгалтерского. На­личие такого независимого подразделения усиливает контроль над закупками, обеспечивая разделение обязанностей.

При получении товары обычно проверяют на соответствие характеристикам, указанным в заказе на закупку. Количество товара проверяют пересчетом, взве­шиванием или измерением. Чтобы обеспечить независимость лиц, заведующих получением (определением количества товара), на некоторых предприятиях в копии заказа на закупку, направляемой в отдел приемки, не указывается коли­чество товара, а в компьютеризированных системах персонал отдела приемки не имеет доступа к информации о количестве заказанного товара в файле от­крытых заказов. Приемщики, устанавливая качество товаров, проверяют нали­чие повреждений при транспортировке. Проверка поступающих товаров явля­ется важнейшей процедурой контроля с точки зрения руководства. В некоторых случаях может понадобиться лабораторный или технический анализ товаров, чтобы определить, отвечает ли их качество необходимым требованиям. Это предполагает наличие у работников специальных технических знаний и обычно выполняется соответствующим отделом контроля.

Отдел закупок и бухгалтерский отдел уведомляются о получении и при­емке товара. Персонал отдела приемки обычно фиксирует получение товара в отчете о получении, в накладной, поступившей вместе с грузом от поставщика, в копии заказа на закупку. Информация включает название поставщика, дату получения, количество и состояние полученного товара, иногда того, кто доста­вил товар. Документ подписывает лицо, получившее товар. В компьютеризиро­ванной системе приемщик может ввести информацию непосредственно в сис­тему, которая вносит изменения в файл заказов на закупку, фиксируя получение всей партии или части заказанного товара; переносит отчет о полу­чении в файл отчетов о получении, а иногда исправляет файл материально-технических запасов.

Полученный товар, не зафиксированный в закупочном заказе, может быть не принят отделом приемки. Если же он будет принят, то составляют специальный отчет, по которому потом проведут расследование. (Обычно его проводят сотрудники бухгалтерии.) Отчеты о получении независимо от того, готовят ли их вручную или на компьютере, обычно бывают заранее пронумерованы и их последовательность контролируется. Эта процедура кон­троля направлена на своевременное и полное сообщение о полученных товарах. В противном случае могут оказаться заниженными подлежащие оплате счета и расходы или количество товара на складе.

Услуги и некоторые товары принимает не отдел приемки, а непосредственно пользователь. Хотя могут быть предписаны некоторые формальные процедуры представления пользователем отчета о получении, чаще всего в качестве основного документа используется счет-фактура поставщика за товар или услугу.

*Регистрация.* Средства и обязательства чаше всего регистрируют лица, не имеющие отношения к заказу и получению товара, на основании счета-фак­туры поставщика, соответствующего подтвержденному заказу на закупку, а также на основании доказательств, что товар получен или услуга оказана. В некоторых компьютеризированных системах данные о материально-техни­ческих запасах вносят в отчетность, когда отдел приемки вводит инфор­мацию о получении товара; или же бухгалтерский отдел может занести в отчетность данные о продукции на складе на основании копии отчета о по­лучении товара. Отчеты о получении, не подтвержденные счетами-фактурами, необходимо в конце отчетного периода вносить в отчетность в качестве обя­зательства предприятия за полученный, но незарегистрированный товар.

Неприменение процедур контроля к счетам-фактурам поставщиков сразу же после их получения является обычным недостатком структур контроля, особенно если приходится направлять большое число счетов-фактур для под­тверждения сотрудникам, основные интересы которых лежат в другой сфере. Задержка в регистрации счетов-фактур может в зависимости от системы бух­галтерского учета и соответствующих процедур контроля привести к ошибкам при расчете подлежащих оплате счетов и других издержек, а это, в свою оче­редь, может вылиться в потерю скидок за быструю оплату. (Большое число неподтвержденных счетов-фактур или отчетов о получении, которые не были подтверждены и зарегистрированы, может свидетельствовать о сбоях, ошибках или задержках в процедурах обработки и подтверждения счетов-фактур.)

В системе, где документация ведется вручную, счета-фактуры при полу­чении могут быть занесены в специальный реестр, который впоследствии будут просматривать на предмет выявления счетов-фактур, не переданных в бухгалтерию для обработки. В компьютеризированной системе счета-фактуры могут не нуждаться в конкретном подтверждении, но их могут регистриро­вать на основании соответствующих заказов на закупку и свидетельств того, что отчеты о получении соответствуют заказам на закупку. Затем счета-фактуры будут проверяться по файлу отчетов о получении; счета-фактуры, оказавшие­ся не подтвержденными, будут зарегистрированы особо и внесены в файл временно не подтвержденных счетов-фактур.

После того как получено разрешение на регистрацию счетов-фактур, сделки регистрируют вручную или в компьютерном реестре закупок, затем подводится итог и заносится в отчетность. Прежде чем зарегистрировать сделку (вручную), служащий обычно перепроверяет цифровые данные счетов-фактур и сравнивает их с суммами на заказах на закупки. Проверяется и фиксируется классификация счетов (иногда первоначально классификация счета помечается на заказе на закупку), для подтверждения правильности классификации сделок проводятся выборочные процедуры контроля, чтобы убедиться, что счета-фактуры зарегистрированы своевременно. Эти процедуры включают проверку файла отчетов о поступлении.

Процесс санкционирования регистрации счетов-фактур может быть проверен и подтвержден контролерами. Иногда это может происходить при выписывании и подписании чеков на оплату. Иногда проверка и подтверждение контролерами затрагивают лишь типичный образец счета-фактуры постав­щика или конкретный вид счета-фактуры (как правило, на предприятиях, имеющих большой объем сделок на небольшие суммы и эффективные проце­дуры контроля.)

Процедуры контроля файла (досье, картотека) заключаются в первую оче­редь в проверке соответствия подлежащих оплате счетов в регистрах аналити­ческого учета синтетическим счетам. Если на предприятии не ведутся регистры аналитического учета подлежащих оплате счетов (как в некоторых случаях, когда документация ведется вручную), то контролер проверяет соответствие всех неоплаченных счетов-фактур контрольному расчету подлежащих оплате счетов. Контролируется соответствующим образом и исправление ошибок, вы­явленных в ходе проверки.

Обязанности лиц, подтверждающих счета-фактуры, следующие: регистрация подлежащих оплате счетов и поступления товара на складе; контрольные расчеты; проверка и исправление ошибок; повышение эффективности процедур контроля.

***Оплата товаров и услуг***

Цель процедуры контроля процесса выплаты денег — не допустить несанкционированных выплат. Любая выплата должна быть тщательно зареги­стрирована. Невостребованные чеки должны быть выявлены и уничтожены. Другие процедуры, больше относящиеся к процессу принятия руководящих ре­шений, чем к ведению финансовой отчетности, направлены на оптимальное выполнение всех финансовых обязательств предприятия в плане взаимоотно­шений с поставщиками и оборота денежных средств, включая получение всех возможных скидок за своевременную оплату.

Для предотвращения несанкционированных выплат все заявки на выплату должны быть утверждены, а счета-фактуры и документы о получении унич­тожают после подписания соответствующих чеков, дабы предотвратить их вторичное использование для выплаты. Процедуры контроля в этих целях могут быть компьютеризированы или выполняться вручную; их эффектив­ность повышается разделением обязанностей между теми, кто выписывает чеки, и теми, кто представляет заявку на выплату. Подписывающий чек должен иметь в момент подписания доказательство того, что выплата санкциониро­вана. 6 компьютеризированных системах можно заблокировать возможность напечатания чека в случае, если счет-фактура не подтверждается данными файла о соответствующих закупках.

Процедуры контроля требуют защиты до­ступа к денежным средствам. Лицо, подписывающее чеки, обязано переда­вать их по инстанции таким образом, чтобы закрыть доступ к ним сотруд­никам, санкционирующим и оформляющим выплату; неиспользованные чеки должны быть защищены от доступа посторонних, а испорченные — должны быть уничтожены или аннулированы.

Если число служащих невелико и один и тот же сотрудник выполняет обязанности, не совместимые с точки зрения строгого внутреннего контроля, то контроль можно усилить, вводя специального контролера. Например, иногда один и тот же сотрудник регистрирует выплату поставщикам и выписывает чеки. В этом случае контролер, подписывающий чеки, может потребовать, чтобы чеки подавались ему на подпись вместе с подтверждающими документами. Он также может поручить другому сотруднику аннулировать все подтверждаю­щие документы и отослать чек непосредственно поставщику.

При расчетах с кредиторами и операциях с кассирами — хранителями подот­четных сумм следует выписывать персональные чеки, а не чеки на предъявителя. Выписка их уменьшает вероятность несанкционированной передачи и обеспе­чивает подтверждение их получения тем, кому они предназначены.

Возможна и такая процедура контроля, как подписание чека двумя лицами. Но она эффективна лишь в том случае, если каждый подписывающий незави­симо от другого проверяет чеки и подтверждающие документы. Хотя двойная подпись, если эту процедуру применять со всей ответственностью, обеспечивает эффективный контроль, подписание чека одним служащим после тщательного изучения подтверждающих документов представляет большую гарантию защиты, чем иллюзорный контроль с двумя подписями, когда каждый может положиться на другого, который также не выполнит нужной проверки.

Применение процедур контроля, направленных на обеспечение своевременной уплаты всех обязательств предприятия с целью получения скидок, установления хороших взаимоотношений с поставщиками и полдержания на высоком уровне кредитоспособности предприятия, относится больше к процессу принятия ре­шений руководством, чем к финансовой отчетности. Своевременность выплат обеспечивается периодической проверкой не подтвержденных отчетов о полу­чении счетов-фактур и контролем за подлежащими оплате счетами.

Полнота и точность регистрации выплаты контролируются предварительной нумерацией чеков, ведением подробного журнала чеков, проверкой последо­вательности заносимых в журнал чеков, сопоставлением возвращенных банком оплаченных чеков с журналом чеков с целью контроля за состоянием налич­ности в банке. После выяснения причин неуплаты по чекам выплата в банке приостанавливается и расчеты уточняются: либо вносят изменения в первона­чальные записи в документации, либо делают определенную запись на отдель­ном счете обязательств предприятия.

Контроль за процессом выплаты денег обеспечивает лицо, подписывающее чек. С этой целью проводится анализ подтверждающей документации, выверка банковских счетов, сопоставление и проверка пробного баланса подлежащих оплате счетов.

***Возврат товаров поставщику***

Все кредиты, причитающиеся предприятию в связи с возвратом товаров или договоренностью о скидках, по сути своей относятся к приходу, однако регистрируются они обычно иначе, о чем и будет сказано ниже. В связи с этим важно, чтобы все рекламации контролировались соответствующим образом, хотя, как правило, они встречаются редко. Многие компании применяют собст­венные процедуры обработки приходных документов.

Товары, возвращаемые в счет кредита, должны быть подготовлены для от­правки поставшику; транспортный отдел обычно применяет процедуры уведом­ления бухгалтерии и отдела закупок, когда товары возвращают поставщику. Могут быть использованы методы и процедуры, аналогичные тем, что исполь­зуются при сбыте. Например, требование, чтобы все документы (предположим, накладные), необходимые для доставки и подтверждающие материалы, сопровож­дались приходным документом, имеющим соответствующий порядковый номер. Его обычно готовит отдел закупок, а регистрируют в журнале приходных доку­ментов бухгалтерии.

Аналогичным образом обычно осуществляется контроль за рекламациями, свя­занными с доставкой товаров.

Когда от поставщика поступает платежный документ, его сопоставляют с соответствующим товарным документом, например, с накладными и другими имеющими к этому отношение документами. Количество возвращенного то­вара, цены, сроки, фамилия поставщика, отсрочки, обоснование — все это проверяют сотрудники, не имеющие отношения к контролю за хранением, до­ставкой и закупкой. Если компания применяет формальные процедуры обра­ботки приходных товарных документов, то кредиты и рекламации часто сразу же вычитают из суммы следующей выплаты поставщику, не дожидаясь его платежного документа.

Все возвраты товара, скидки и изменения, в отношении которых не приме­няются описанные выше процедуры, подвергаются другой процедуре с целью уведомить бухгалтерию и отдел закупок о рекламации или иной претензии. По­скольку нет надежных средств контроля за такой процедурой, то владеющих со­ответствующей информацией сотрудников компании периодически опрашивают о наличии неоплаченных рекламаций или обязательств.

# *2.3 Стратегия аудита*

Стратегия аудита для каждого вида счетов и класса сделок в закупочном цикле основана в первую очередь на оценке аудитором возможности и вероятности ошибок при внутреннем контроле с точки зрения конкретных целей аудита и соображений эффективности.

Цели аудита закупочного цикла следующие:

*Полнота*

• Подлежащие оплате счета представляют все суммы, которые должно предприятие по закупке товаров и услуг на дату составления баланса.

• Все товары или услуги, которые приобретены за период, охватываемый финансовыми отчетами, за вычетом возвратов, отражены в финансовых отчетах.

*Точность*

• Закупочные сделки основаны на правильных ценах и количествах, точно подсчитаны и распределены в Главной книге и в ресконтро-регистре подлежащих оплате счетов.

• Счета-фактуры правильно подсчитаны и занесены в ресконтро-регистр подлежащих оплате счетов.

• Данные ресконтро математически правильны и согласуются с Главной книгой.

*Существование (наличие)*

• Зарегистрированные подлежащие оплате счета содержат суммы, которые должно предприятие на дату составления баланса.

• Предмет зарегистрированных закупочных сделок — товары или услуги, действительно полученные за финансовый год.

*Ограничение учетного периода*

• Закупочные сделки, подлежащие оплате счета, возврат зарегистрированы за соответствующий период.

*Оценка*

• Подлежащие оплате счета и платежная ведомость отражают все суммы, которые должно предприятие.

• Зафиксированы все расходы и убытки за отчетный период, включая не­реализованные потери (убытки) из-за невыгодных обязательств по закупкам.

*Права и обязательства*

• Подлежащие оплате счета являются юридическими обязательствами предприятия на дату составления баланса.

*Предоставление и отражение*

• Подлежащие оплате счета и расходы правильно описаны и классифицированы в финансовых отчетах.

• Правильно отражена возможность убытков в соответствии с обязатель­ствами по закупкам.

Аудитор достигает этих целей, проводя проверки на существенность или объединяя их с проверкой внутренних структур и процедур контроля. Часто ау­дитор проверяет процедуры контроля на предприятии, чтобы удостовериться, что они разработаны и действуют эффективно. Это дает ему возможность значительно сократить масштабы проверок на существенность, направленных на выявление полноты, точности и наличия. Что касается других целей ау­дита (кроме итога), аудитор достигает их, проводя проверки на существен­ность, а также оценивая степень вероятности ошибок, и систему бухгалтер­ского учета. Например, если аудитор знает о колебании курса иностранной валюты, он может уделить особое внимание такой цели аудита, как "оценка" счетов, подлежащих оплате в иностранной валюте.

Обычно аудитор считает полезным проведение проверок на существенность для определения соответствия учетному периоду, особенно если клиент не установил в этом отношении соответствующие процедуры контроля. Если руководство предусмотрело специальные процедуры контроля, направленные на правильное подведение итога в конце года, аудитор может решить проверить их вместе с другими мероприятиями по проверке структур и процедур контроля

Более вероятно, что обязательства (долги) могут быть занижены или отсут­ствовать в счетах, чем преувеличены, потому что балансовые счета состоят из пунктов, которые были тщательно рассмотрены и подтверждены, прежде чем их зарегистрировали, и любая попытка улучшить данные финансового отчета может отразиться в этом процессе. Поэтому аудиторские процедуры для закупочного цикла в значительной степени сосредотачиваются на поиске признаков заниженных обязательств (долгов), хотя не следует пренебрегать и возможностью обнаружить и завышение.

При проведении аудита средств в расчетах используются данные: бухгалтерского баланса и приложенные к нему материалы по инвентаризации; проверяются договоры, контракты, расчетно-платежные документы, данные синтетического и аналитического учета по ведомостям аналитического учета и журналам - ордерам.

Аудит расчетных операций включает в себя проверку счета №60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а также других счетов.

При проверке расчетных операций, прежде всего, проверяется приказ об учетной политике и рабочий план счетов, а также имеются ли расчеты в иностранной валюте, сколько таких контрактов, в какой валюте, срок действия контрактов. Расчеты в иностранной валюте учитываются и проверяются отдельно, как правило, на отдельных субсчетах или аналитических счетах расчетов.

Проверке подлежат также все договора, заключенные с поставщиками и подрядчиками. Даются ответы на основные вопросы:

1. Когда и в каком режиме производится оплата?

2. Какие санкции предусмотрены в случае невыполнения одной из сторон своих обязательств?

3. Прописана ли процедура по предъявлению совместных претензий?

4. Как прописаны соответствующие услуги? И т.д.

При проведении аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками выделяются следующие общие требования:

1. Анализируется кредитовая задолженность с момента ее возникновения. При проверке суммы проверяются на соответствие данным бухгалтерской отчётности и данных, полученных в ходе проверки.
2. Проверяется правильность востребования кредиторской задолженности с момента поступления товаров предприятию в течение трех месяцев после их отражения в бухгалтерском учёте. Проверяется правильность оформления дел по взысканию кредиторской задолженности через арбитраж и сумма понесенных расходов по взысканию просроченной задолженности.
3. Все виды задолженности определенные по срокам их возникновения тщательно изучаются с точки зрения основания их возникновения (проверяются договора, контракты, платежные документы, акты сверки взаиморасчетов, дополнительные соглашения, письма – подтверждения, факсы, переписка по договорам, оформленные претензии, справки-расчеты и сообщения налоговым органам и др.). После этого, проверяется, в какой валюте имеется задолженность, и как она была отражена первоначально. Затем проверяются паспорта сделок, карточки и договора деклараций по таможне, счета-фактуры, извещения банка, выписки банка. Выявленные суммы расхождений по всем договорам отражаются в аудиторском заключении по виновным лицам и исполнителям, по каждому договору отдельно. Затем просчитывается общий размер потерь от каждого договора отдельно и в целом по предприятию.
4. При проверке текущей задолженности все суммы, не оплаченные в срок согласно договору, проверяются путем проведения встречных проверок с поставщиками. Бездокументарные операции проверяются на правильность их отражения в регистрах бухгалтерского учета согласно акта, затем они сторнируются и записываются по платежным документам, товарно-транспортной накладной, счетам-фактурам и в регистры бухгалтерского учёта.
5. Составляется ведомость по просроченной кредиторской задолженности, по каждому поставщику.
6. Проводится инвентаризация расчетов поставщиками и подрядчиками. В случае отсутствия акта у предприятия аудитор обязан провести встречную проверку с теми организациями, по которым имеются большие суммы не произведенных расчетов. Все числящиеся по учету суммы кредиторской задолженности подтверждаются путем переписки (направлений писем, запросов) поставщикам, на основании которых затем составляются акты сверки и к которым прилагаются письма-ответы.
7. Затем проверяется порядок ведения реестров по поступившим и выбывшим тварно-материальным ценностям.

Форма расчетов между плательщиком и получателем средств определяется договором или соглашением. При этом предприятия по общему согласию могут проводить зачеты взаимной задолженности, минуя банки. В этом случае в банк представляется поручение на незначительную сумму.

При проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками необходимо выяснить документальную обоснованность произведенных операций, убедиться в подлинности документов и правильности их оформления.

В отличие от предыдущего новым Планом счетов 2001г. не предусмотрены специальные синтетические позиции для учета расчетов по авансам выданным и авансам полученным. Теперь авансы, выданные торговым контрагентам, должны учитываться на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". В аналитическом учете расчеты по авансам подлежат обособлению.

Авансирование не является ни формой, ни видом расчетов. Кроме того, аванс может быть перечислен не только по торговым, но и по любым иным видам расчетов. Поэтому признано целесообразным рассредоточить авансы по синтетическим счетам, заведенным для конкретных форм и видов расчетов, и не использовать для их учета отдельные синтетические позиции.

Вместе с тем исключение из Плана счетов специальных синтетических счетов для учета расчетов по авансам не должно рассматриваться как некое ослабление внимания к контролю за состоянием данного объекта учета. С точки зрения финансовой дисциплины представляется чрезвычайно важным вести постоянное наблюдение за поступающими и перечисленными авансами, своевременно погашать эти суммы, не допускать "зависания" их в балансе. Значение информации о полученных и выданных авансах для бухгалтерской отчетности не снижается. Она по-прежнему представляет ценность для анализа платежеспособности организации и ликвидации ее баланса. В связи с этим такая информация должна обособленно раскрываться в бухгалтерской отчетности (если не в бухгалтерском балансе, то в пояснительной записке к нему).

В соответствии с Указом Президента РФ от 20 декабря 1994г. N 2204 "Об обеспечении правопорядка при осуществлении платежей по обязательствам за поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг)" установлено, что к важнейшим основам правопорядка при осуществлении сделок на поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг) относятся соблюдение формы договора, полнота и своевременность исполнения обязательств сторонами соответствующих договоров вне зависимости от срока договора. Сделки, осуществляемые сторонами умышленно без соблюдения установленной Гражданским кодексом РФ формы, не в полном объеме или несвоевременно, являются ничтожными.

Аудитор при проверке должен *обратить внимание* на следующее:

- имеются ли договоры на поставку продукции (выполнение работ, услуг) и правильность их оформления;

- при наличии кредиторской задолженности необходимо установить дату возникновения и причину образования;

- имеется ли задолженность с истекшим сроком исковой давности, принимаются ли меры к ее взысканию;

- обоснованность выданных авансов;

- правильность ведения аналитического учета по счету 60, правильность составления бухгалтерских проводок по счету 60;

- соответствие записей аналитического учета записям в журнале-ордере по расчетам с поставщиками и подрядчиками, главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета);

- при поступлении товарно-материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы, необходимо проверить, числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со складов поставщиков и не числится ли стоимость этих ценностей как дебиторская задолженность;

- осуществлялась ли инвентаризация расчетов (необходимо просмотреть результаты и, если необходимо, провести встречную проверку расчетов);

- полноту оприходования материальных ценностей. Необходимо сопоставить данные об их количестве и стоимости по платежным документам с данными документов на их оприходование (счетов, товарно-транспортных накладных) и показателями аналитического учета, отчетов движения продуктов и материалов;

- правильность установления цен на материальные ценности: соответствуют ли они ценам, указанным в договорах поставки;

- правильность списания затрат с кредита расчетов с дебиторами и кредиторами на себестоимость продукции (работ, услуг);

- предъявлялись ли штрафные санкции поставщикам при нарушении договорных обязательств;

- правильность отражения операций при оплате векселями;

- предъявлялись ли претензии поставщикам и подрядчикам в случае несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами; несоответствие качества стандартам или техническим условиям, за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков;

- наличие зарубежных поставщиков, осуществляющих поставку материалов за иностранную валюту. Необходимо уточнить, как ведется учет курсовых разниц, и как эти курсовые разницы списывались, а также выяснить, производился ли пересчет остатков по счету 60 на первое число соответствующего квартала.

# *2.4. Нормативные документы, регулирующие ведение учета расчетов с поставщиками и подрядчиками*

В процессе аудиторской проверки расчетных операций следует руководствоваться следующими нормативными документами:

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ.

2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности.

3. Гражданский кодекс РФ (часть 1).

4. Налоговый кодекс РФ (часть 1, часть 2).

5. Постановление от 18 августа 1995 г. N 817 «О мерах по беспечению правопорядка при осуществлении платежей по обязательствам за поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг)» (в ред. Постановления Правительства РФ от 20.02.2002 N 121).

7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной

дея­тельности организаций и инструкция по его применению, утв. Приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

8. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н.

9. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организа­ции" (ПБУ 1/98), утв. Приказом МФ РФ от 09.12.98 г. № 60н.

10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансо­вых обязательств, утв. Приказом МФ РФ от 13.06.95 г. № 49.

13. Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации, утв. ЦБ РФ 03.10.2002 г. № 2-П (ред. от 11.06.2004) и др.

# *ЗАКЛЮЧЕНИЕ*

Аудит, в разных представлениях, с давних пор играл важную роль в экономической жизни государств. На нынешнем этапе развития аудит представляет собой не только форму финансового контроля, но и является хорошим средством совершенствования структуры ведения бухгалтерского учёта и управления самого предприятия. В России ещё должным образом не развит этот вид предпринимательской деятельности, так как аудит в той форме, какая сейчас присутствует, появился недавно, с изменением строя в стране. Ещё должным образом не сформировалась нормативная база. Но, всё же, аудит пробивает себе дорогу в жизнь.

Сейчас действует тысячи предприятий во многих уголках страны. Квалификация аудиторов повышается с приобретением опыта и ужесточением требований для получения лицензий. Создаются объединения аудиторов. Разрабатываются специальные стандарты. Аудит необходим, как государству, так и экономическим субъектам, поэтому важно и необходимо государству выработать политику по этому вопросу и принять необходимые законодательные акты, чтобы в большей степени контролировать и помогать субъектам экономики развиваться и приносить пользу стране.

# *СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ*

1. Гражданский кодекс РФ.

2. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению от 31.10.2000 № 94н.

3. Федеральный закон об аудиторской деятельности от 13.07.2001.

4. Аудит в России. Законодательство. Стандарты. – М.: Инвест Фонд, 1994.

5. Андреев В.Д. Практический аудит. Справочное пособие. – М.:Экономика, 1994.

6. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита.- М.: Филин, 1996.

7. Медведев М.Ю. Корреспонденция счетов бухгалтерского учета.- М и др.: Питер, 2003.

8. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет.- М.: Проспект, 2004.

9. Глушков И.Е. Практический аудит на современном предприятии. – М.: КНОРУС-ЭКОР, 1997.

10. Терехов А.А. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1999.

11. сайт www.audit.ru