

**МЕТОДИКА АУДИТА РАСЧЕТОВ
С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ**

Организация учета расчетов с поставщиками и подрядчиками связана прежде всего с обработкой первичных документов, оформляющих операции поступления материальных ценностей, а также работ, услуг, поступающих на предприятие извне. В этой связи организация аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками должна, по нашему мнению, включать в себя два блока процедур проверки: состояния первичного учета и состояния бухгалтерского учета расчетов.

При проведении первого блока процедур проверки следует помнить, что данному разделу учета свойственны некоторые факторы риска:

отсутствие контроля за первичными документами на стадии их формирования (в отличие от документов, заполняемых на предприятии);

вероятность несвоевременного поступления сопроводительных документов;

вероятность того, что первичные документы могут не признать в качестве подтверждающих, если есть сомнения в правильности их оформления и полноты;

сложность восстановления отсутствующих и исправления неверно оформленных документов;

возможность различного рода злоупотреблений.

Целесообразна предварительная оценка организации первичного учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Это позволит эффективнее проводить основные аудиторские процедуры по данному разделу учета, а также обоснованно определить объем выборки и способы отбора элементов в проверяемую совокупность. Кроме того, можно будет оценить качество первичной учетной документации, используемой как аудиторские доказательства.

Схема изучения системы первичного учета с целью составления адекватных аудиторских процедур может быть следующей.

1. Определение степени воздействия на организацию первичного учета различных факторов, причем как внешних (требования законодательства, специфика отрасли, размеры производства, месторасположение, принадлежность организации и др.), так и внутренних (организационная структура, распределение полномочий и ответственности, техническая оснащенность, информационная и кадровая политика, философия управления и стиль работы руководителей и т.д.).

2. Оценка величины собственного и контрольного рисков системы первичного учета на определенном участке. Такая оценка может быть предпринята на основании соответствующих тестов (табл. 1).

Таблица 1. Оценка состояния системы первичного учета

Возможный вопрос	Возможный круг респондентов
Всегда ли в организации первичный документ составляется в момент совершения хозяйственной операции или сразу по ее окончании	Главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, бухгалтер кассовых операций и операций с подотчетными лицами, заведующие складами
Всегда ли в организации используются унифицированные формы документов	Главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, руководители всех участков бухгалтерии
Существует ли в организации действующий (работающий) график документооборота	Главный бухгалтер, заведующие складами

Юрий Иосифович АКУЛИЧ, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ.

Возможный вопрос	Возможный круг респондентов
Существует ли в организации архивная служба или лицо, ответственное за ведение архива	Главный бухгалтер, начальник отдела по делопроизводству или архивного отдела
Прописаны ли в графиках документооборота ответственные лица и сроки сдачи документов в архив	– " –
Определены ли в приказе по документообороту или ином внутреннем распорядительном документе сроки хранения первичной учетной информации	– " –
Составляются ли на документы с истекшим сроком хранения или не подлежащие хранению акты о выделении документов к уничтожению	– " –
Оформлены ли дела с первичной документацией должным образом (касается тех документов, которые в соответствии с законодательством должны быть подобраны и переплетены в хронологическом порядке, например, кассовые, банковские документы, авансовые отчеты)	– " –
Какова периодичность проведения в организации проверок соблюдения кассовой дисциплины кредитными учреждениями или органами ИМНС? Когда в последний раз проводилась такая проверка	Руководитель, главный бухгалтер, бухгалтер по учету кассовых операций
Существует ли в организации практика визирования договоров и иных юридических документов главным бухгалтером или иным ответственным работником бухгалтерии	Руководитель, главный бухгалтер, начальник юридической службы или договорного отдела
Присутствует ли в должностных инструкциях работников, занятых оформлением первичных учетных документов, запись об ответственности за несоблюдение правил оформления документации	Руководитель, главный бухгалтер, начальник отдела кадров
Своевременно ли главный бухгалтер или иное ответственное лицо подписывают первичные документы, требующие их визы	Главный бухгалтер или иное ответственное лицо, работники, отвечающие за создание и оформление документов Главный бухгалтер
Определены ли в графиках документооборота или иной распорядительной документации лица, ответственные за оформление того или иного первичного документа на конкретном участке совершения хозяйственной операции	– " –
Существует ли практика заключения договоров материальной ответственности на участках учета кассовых операций и участках учета ТМЦ	Руководитель, главный бухгалтер, руководитель договорного отдела
Организируются ли главным бухгалтером или внутренней аудиторской службой в организации проверки с целью определить наличие и комплектность первичных документов и выявить нарушения при оформлении документов	Руководитель, главный бухгалтер, начальник ревизионной службы (при наличии таковой)
Каков примерный процент автоматизации при создании первичных учетных документов	Главный бухгалтер, начальник отдела автоматизации (или иного аналогичного подразделения), лица, ответственные за создание первичных документов
Каким образом созданные первичные документы попадают в бухгалтерию для дальнейшей обработки	Главный бухгалтер, начальник отдела автоматизации (или иного аналогичного подразделения), лица, ответственные за создание первичных документов

3. Определение объема первичной учетной документации, необходимой и достаточной для проверки по данному разделу учета (табл. 2).

Таблица 2. **Определение объема и характеристик подлежащей аудиту первичной документации**

№ п/п	Раздел первичного учета	Типовые хозяйственные операции	Количество совершаемых операций за определенный период (по усмотрению аудитора это может быть день, месяц или год)	Примерный объем первичной документации, оформляющей и сопровождающей одну типовую операцию, в том числе создаваемой в организации (указать через дробь)	Общий объем первичной документации по типовым операциям, в том числе создаваемой в организации (указать через дробь)	Наличие автоматизации при создании документа (есть — “+”, нет — “-”)	Процент объема первичной документации по типовой операции (или по разделу учета) в общем массиве первичной документации
1.	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Поступление товарно-материальных ценностей, оказание услуг производственного и непроизводственного характера					
2.		Претензии поставщикам					
3.		Учет векселей выданных					
4.		Учет курсовых и суммовых разниц по операциям в иностранной валюте					
И т о г о по разделу							

После проведенного изучения составляется план и рабочая программа аудита, определяются объем выборки и способ отбора элементов проверяемой совокупности.

Разработка рабочей программы предполагает определение перечня аудиторских процедур, используемых при выполнении контрольных действий на участке учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Причем, как уже отмечалось, аудит расчетов более эффективно может быть проведен в два этапа: контроль организации первичного учета и контроль организации бухгалтерского учета.

При **аудите первичного учета** возможно применение определенных процедур.

1. *Проверка достоверности фактов, а также полнота оприходования товарно-материальных ценностей, принятия к учету работ, услуг.* Выполнение указанной процедуры позволит прежде всего убедиться в наличии первичных документов по поступившим ценностям и принятым работам, услугам за аудируемый период, а также оценить качество их оформления. Порядок действий аудитора может быть следующий:

сверка первичных документов с договорами на поставку;

проверка наличия счетов-фактур поставщиков по журналу регистрации и соответствие их товарным и товарно-транспортным накладным;

сверка полученных данных с данными складского учета или информацией бухгалтерии о принятых работах, услугах, а также с информацией о произведенной оплате.

Выборку контролируемых документов целесообразно, на наш взгляд, произвести так: по операциям поступления товарно-материальных ценностей — путем репрезентативной выборки с помощью случайного отбора; по операциям принятия выполненных работ, услуг — путем логического анализа в зависимости от

предмета договора, его стоимости и других факторов. Осуществляя логический анализ, можно использовать собственные знания о деятельности клиента, информацию о техническом наборе услуг, работ, оказываемых аудируемой организацией партнерами за определенный период времени, которая может быть получена в результате просмотра учетных регистров за предыдущие периоды, устного опроса работников, а также личного опыта аудитора.

2. *Проверка своевременности отражения в учете фактов поступления сырья, выполнения работ, оказания услуг.* Цель данной процедуры — установить причины возможных расхождений между датами фактического совершения операций и сроками отражения их в учете, а также выявить, являются ли они случайными или носят систематический характер. Следует ознакомиться с порядком прохождения, регистрации и обработки первичных документов. При этом особое внимание следует уделять документам, поступившим от организаций, связь которых с аудируемым предприятием не носит регулярного характера.

3. *Проверка правильности оформления первичной документации по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками.* В результате выполнения данной процедуры должна быть достигнута уверенность в том, что все первичные документы имеют юридическую силу, т.е. оформлены в соответствии с предъявляемыми требованиями. В случае отсутствия либо неверного оформления документов необходимо отметить это в аудиторском отчете, а также учесть при дальнейшей проверке отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета.

4. *Проверка организации документооборота.* Данная процедура дает возможность установить наличие, качество и реальность выполнения графика документооборота, проследить за движением конкретных документов от их поступления на предприятие до обработки. Отсутствие графиков документооборота или их неисполнение значительно повышает риск того, что первичные документы могут быть несвоевременно приняты к учету, а также возможность различных злоупотреблений. Это накладывает дополнительную ответственность на аудитора при проведении последующих процедур.

5. *Проверка полноты и своевременности отражения первичных документов в учетных регистрах.* Выборка документов для проведения данной процедуры должна производиться с учетом результатов предыдущих процедур. Целесообразно, чтобы в выборку попали документы, заполненные с определенными нарушениями. В результате аудитор должен быть уверен, что:

первичные документы обоснованно отражены в учетных регистрах, т.е. было достаточно оснований для регистрации каждого документа;

все документы зарегистрированы своевременно;

документы показаны в соответствии с экономической сущностью произведенной операции и данные их точно перенесены в систему учета;

документы зарегистрированы в соответствующих учетных регистрах;

отсутствуют факты повторной регистрации одного и того же документа.

6. *Проверка организации хранения документов и организации доступа к ним.* Целью выполнения данной процедуры является получение достаточных доказательств того, что риск несанкционированного доступа к первичной учетной документации на предприятии не велик, а, следовательно, возможностью утери документов или различного рода злоупотреблений (приписок, исправлений, уничтожения или подлога) можно пренебречь. В ходе проверки используются графики документооборота, акты уничтожения документов, организация паролей доступа к автоматизированным рабочим местам.

Проверка **организации бухгалтерского учета** — второй этап аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками, включающий определенные процедуры.

1. *Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности.* После осуществления данной процедуры у аудитора должна появиться достаточная уверенность в том, что дебиторская и кредиторская задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками числятся на счетах учета в реальных значениях. Следует также убедиться, что за аудируемый период кредиторская задолжен-

ность различных контрагентов не перекрывала дебиторскую, а суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности своевременно списаны на внереализационные доходы организации.

2. *Проверка расчетов по неотфактурованным поставкам.* Проведение данной процедуры позволяет осуществить контроль отражения на счетах учета операций по получению товарно-материальных ценностей от поставщиков, не подтвержденных в течение определенного срока первичными документами. Причем отсутствие документов по данному разделу выявляется в ходе выполнения проверочных процедур по аудиту первичного учета.

Изучая организацию аналитического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» следует убедиться, что она обеспечивает получение информации по неотфактурованным поставкам.

При наличии расхождений в ценах и номенклатуре по оприходованным материальным ценностям и поступившим документам следует убедиться в правильности корректировки сумм по соответствующим позициям на счетах учета, в особенности, если ценности к моменту поступления сопроводительных документов уже были списаны на затраты аудируемого периода. Если же поступление материальных ценностей произошло в предыдущие отчетные периоды, необходимо убедиться в правильности корректировок соответствующих налоговых и финансовых отчетов.

3. *Проверка расчетов по претензиям.* В данных случаях следует убедиться в обоснованности выставленных претензий, отраженных на счете 63 «Расчеты по претензиям», а также в своевременности их выставления. Кроме того, следует обратить внимание на качество оформления пакета претензионных документов, который должен быть доказательным. Он предполагает наличие претензионного расчета, коммерческого акта или акта приемки при установлении расхождений в количестве и качестве товарно-материальных ценностей, документов, подтверждающих произведенные расходы, стоимость которых возмещается за счет поставщика, претензионного удостоверения о полномочии участников количественной и качественной выбраковки.

4. *Проверка расчетов по векселям выданным.* Эта процедура должна позволить аудитору убедиться в том, что аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» обеспечивает возможность получения данных в разрезе поставщиков по выданным векселям (в случае проведения организацией расчетов собственными векселями), срок оплаты которых не наступил, и по просроченным векселям. По векселям с истекшим сроком исковой давности следует проконтролировать своевременность списания кредиторской задолженности на внереализационные доходы организации.

5. *Проверка правильности списания дебиторской задолженности.* Целью данной процедуры является установление случаев списания дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности либо не реальной к взысканию. Если учетной политикой предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам, то списание задолженности должно производиться за счет созданного резерва по сомнительным долгам. Если учетной политикой не предусмотрено создание резерва, следует убедиться в правомерности отнесения дебиторской задолженности на внереализационные расходы либо списание за счет собственных источников.

Перечень аудиторских процедур, их содержание могут незначительно корректироваться в зависимости от характера объекта проверки, вида аудита и условий ее проведения.