

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( Н И У « Б е л Г У » )

**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ**

**Кафедра учета, анализа и аудита**

**АУДИТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПЕРЕД ПОСТАВЩИКАМИ  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА**

**Выпускная квалификационная работа**  
(бакалаврская работа)

обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика  
заочной формы обучения, группы 06001359  
Волобуева Арсения Александровича

Научный руководитель  
к.э.н., доцент  
Коваленко С.Н.

**БЕЛГОРОД 2017**

## Оглавление

Введение.....	3
1. Теоретические основы и проблемы расчетных операций с поставщиками..	6
2. Подготовительный этап и планирование аудита по учету расчетов с поставщиками	
2.1. Ознакомление с деятельностью экономического субъекта.....	16
2.2. Оценка финансовых показателей деятельности юридического лица.....	19
2.3. Оценка информационной системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля АО «Агроснаб».....	29
2.3. Планирование аудита расчетов с поставщиками.....	33
3. Сбор аудиторских доказательств по проверке обязательств перед поставщиками и обобщение результатов аудита.	
3.1. Проверка юридической и первичной учетной документации .....	39
3.2. Проверка учетных регистров и форм отчетности .....	47
3.3. Обобщение и реализация материалов проверки.....	51
3.4. Рекомендации по совершенствованию учета расчетов с поставщиками..	56
Заключение.....	65
Список литературы.....	69
Приложения	

## Введение

В последнее время сохраняются не слишком изученными вопросы методики бухгалтерского учета расчетов с поставщиками, их документального подтверждения, автоматизации учетного и контрольного процессов, а также обоснования новых мероприятий, в отношении анализа расчетов исходя из особенностей финансово-хозяйственной деятельности и потребностями управления. Кроме того в имеющихся научных трудах недостаточно полно приведены исследования и определены основания выявленных ошибок при осуществлении контрольных функций расчетов с поставщиками, в связи с чем данный элемент подлежит дальнейшему исследованию.

В условиях достаточно жесткой конкурентной борьбы, постоянного изменения законодательства Российской Федерации расширяются возможности полноценной хозяйственной деятельности организации. Причем юридическая и хозяйственная самостоятельность экономических субъектов предоставляют управленческому персоналу обширные возможности для формирования коммерческой инициативы, самостоятельности в принятии решений по вопросам экономических связей, а также участия финансово-кредитного механизма.

Более того, финансовое состояние экономического субъекта складывается исходя из его взаимоотношений с другими субъектами, а также состоянием расчетов между ними. От значения кредиторской задолженности организации зависит ее финансовая устойчивость, ликвидность, платежеспособность.

Формированию взаимоотношений и гармонизирующих расчетов с поставщиками предшествует процедура их поиска для экономического субъекта. Вместе с тем окончательный выбор поставщика является, на наш взгляд, также немаловажной задачей. Основным элементом возникновения расчетных операций с поставщиком является заключение договора. При этом воз-

никают определенные юридические обязательства, которые оказывают влияние на отражение факта хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета и в балансе.

Немаловажным является тот факт, что теоретические и практические аспекты исследуемой проблемы нашли свое отражение в трудах отечественных ученых. Однако ряд вопросов относительно учета расчетов с поставщиками на российских предприятиях в силу сложившихся экономических условий остаются нерешенными.

Проблемам учета обязательств посвящено немало трудов ученых-экономистов. Автором могут быть предложены новые подходы по совершенствованию учета расчетов с поставщиками в отношении конкретного экономического субъекта.

Все вышеизложенное и определяет актуальность и важность данной темы выпускной квалификационной работы.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка мероприятий по улучшению расчетов с поставщиками на основе исследования данных бухгалтерского учета и проведенного аудита.

Исходя из сформулированной цели, целесообразно поставить следующие задачи:

- исследовать вопросы теоретического характера по учету расчетов с поставщиками;
- проанализировать нормативные акты учета расчетов с поставщиками;
- дать организационно-экономическую характеристику исследуемому Обществу;
- рассмотреть документальное оформление, аналитический и синтетический учет расчетов с поставщиками, с точки зрения правильности его организации и ведения;
- наметить мероприятия по совершенствованию учета расчетов.

В качестве объекта исследования выступает АО «Агроснаб», а предметом исследования - расчеты с поставщиками.

Теоретической основой выполняемой работы послужили нормативные и законодательные акты, отечественная научная, учебная литература, периодические издания в области бухгалтерского учета и аудита.

В качестве информационной базы для написания работы использовались регистры первичного, аналитического и синтетического учета за 2016 год, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность акционерного общества «Агроснаб» за 2014-2016 годы.

## **1. Теоретические основы и проблемы расчетных операций с поставщиками**

С целью соответствующего функционирования всех подразделений экономического субъекта целесообразно иметь достоверную, полную информацию о финансовом состоянии, а также о величине кредиторской задолженности. Так как зачастую наибольший удельный вес в сумме кредиторской задолженности занимают расчеты с поставщиками и подрядчиками.

Автор Тихолаз И.А. в своей статье отмечает, что «поставщик – это, прежде всего, юридическое или физическое лицо, которое осуществляет поставку материальных ценностей, оказывает определенного рода услуги и выполняют работы» [44].

А под подрядчиками этот же автор понимает специализированные организации или физические лица, которые выполняют строительно-монтажные работы при сооружении объектов на основании договоров подряда на капитальное строительство [44].

В финансово-хозяйственной деятельности возникают права и обязанности, которые влияют на осуществление юридических обязательств или вообще прекращают их осуществление. Такими обстоятельствами могут быть временная или устойчивая финансовая неплатежеспособность, банкротство, чрезвычайные события. Это означает, что при осуществлении операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками в бухгалтерском учете может возникать как дебиторская задолженность – в случае осуществления предоплаты, так и кредиторская задолженность – при условии такой оплаты или иного погашения обязательств.

Необходимо указать на то, что расчетные операции с поставщиками занимают достаточно значимое место в системе расчетов и выступают важнейшим звеном бухгалтерского процесса, так как они оказывают непосред-

ственное влияние на формирование основной части притоков денежных средств. Следует отметить, что кредиторская задолженность, как в целом, так и за товары, работы, услуги составляет значительную часть пассивов отечественных предприятий и с каждым годом растет.

Необходимо упомянуть, что краткосрочная задолженность за материальные ценности, работы, услуги может свидетельствовать, как о положительном факте финансово-хозяйственной деятельности, так и об отрицательном. По отношению к обязательствам по полученным кредитам банков, векселям, займам, кредиторская задолженность выступает «наиболее дешевым» долгом. Причем в Обществе возникает возможность использования денежных средств других экономических субъектов. С другой стороны, если объем рассматриваемой задолженности предполагает достаточно большую сумму, то происходит уменьшение платежеспособности экономического субъекта. Данный факт может стать причиной отказа других Обществ и финансовых организаций от дальнейшего сотрудничества [44].

Хозяйственная деятельность Общества определяется значительным количеством разных правовых связей с юридическими и физическими лицами (контрагентами), обязательства по которым должны быть представлены в учете.

Необходимо признать, что контрагентом выступает лицо или экономический субъект, принявшее на себя те или иные обязательства по заключенному договору.

В связи с чем, необходимо отметить, договором признается договоренность двух или более лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. К договорам применяются условия о двух- и многосторонних сделках, предусмотренные главой 9 ГК РФ. Типы договоров, их содержание регулируется Гражданским кодексом Российской Федерации [1, 2].

Оценку основных типов расчетных операций мы представим в таблице 1.1.

Таблица 1.1

### Основные типы расчетных операций

Классификационный параметр	Характеристика операции
По характеру расчетов	Товарные - расчеты за материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги. Нетоварные - расчеты, непосредственно не связанные с поставкой материальных ценностей и предоставлением услуг. К ним относят расчеты с бюджетом, расчеты с внебюджетными фондами и др.
По модальности контрагентов	Расчеты между юридическими лицами, а также с участием граждан, но связанных с предпринимательской деятельностью, производятся в наличном или безналичном порядке (если иное не установлено законом). Расчеты с собственными сотрудниками, учредителями. Согласно гл. 46 ГК РФ расчеты с участием граждан, не связанных с предпринимательской деятельностью, могут производиться наличными деньгами без ограничения суммы или путем безналичных расчетов
По модели расчетов	Наличные - расчеты между организациями или физическими лицами наличными деньгами. Безналичные расчеты — это платежи, осуществляемые без использования наличных денег, посредством перечисления денежных средств по счетам в кредитных учреждениях и зачетов взаимных требований.
По характеру долга	Дебиторская задолженность - сумма долгов, причитающихся организации, учреждению от других юридических или физических лиц. Кредиторская задолженность - денежные средства организации или учреждения, подлежащие уплате соответствующим юридическим или физическим лицам.
По срокам образования	Краткосрочная задолженность - задолженность по полученным займам и кредитам, перед физическими или юридическими лицами по другим операциям, срок погашения которой не превышает 12 месяцев, в соответствии с условиями договора. Долгосрочная задолженность - задолженность по полученным займам и кредитам, перед физическими или юридическими лицами по другим операциям, срок погашения которой превышает 12 месяцев по условиям договора.

Как отмечает коллектив авторов во главе с Никандровой Л.К., диверсификация расчетов позволяет их разделить на группы по различным при-

знакам. Расчетные операции обслуживаются как наличным, так и безналичным денежным обращением.

Кроме того, они возникают в соответствии с возникающим промежутком во времени между действиями по предоставлению услуг (начислению обязательств) и оплаты за них. В течение указанного периода оба лица в учете должны показать величину задолженности — своей или чужой [38].

Расчеты с участием физических лиц, не связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, могут производиться наличными денежными средствами без ограничения суммы или в безналичном порядке.

Используя рассмотренную таблицу, можно сказать, что на АО «Агроснаб» используют разные формы расчетов. В процессе своей деятельности Общество с поставщиками использует как наличные, так и безналичные формы расчетов. Так же, в качестве поставщиков могут выступать как физические, так и юридические лица.

Кроме того АО «Агроснаб» ведет расчеты как за материальные ценности, и оказанные услуги, так и расчеты не связанные непосредственно с продажей материальных запасов и услуг. Например, расчеты с бюджетом, с внебюджетными фондами, причем вне зависимости от применяемой системы налогообложения.

По мнению автора Кондракова Н. П., к поставщикам относят организации, поставляющие сырье и другие материальные ценности, а также оказывающие разные виды услуг (отпуск электроэнергии, пара, воды и др.) и выполняющие разного рода работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.) [31].

В организации имеется кредиторская задолженность, ее большая часть имеет краткосрочный характер. Так как величина кредиторской задолженности больше дебиторской задолженности, то это свидетельствует о невыполнении договорных обязательств. Просроченной и долгосрочной задолженностей в АО «Агроснаб» нет.

В бухгалтерском учёте расчетов принято выделять несколько типов кредиторской задолженности (рис. 1.1):

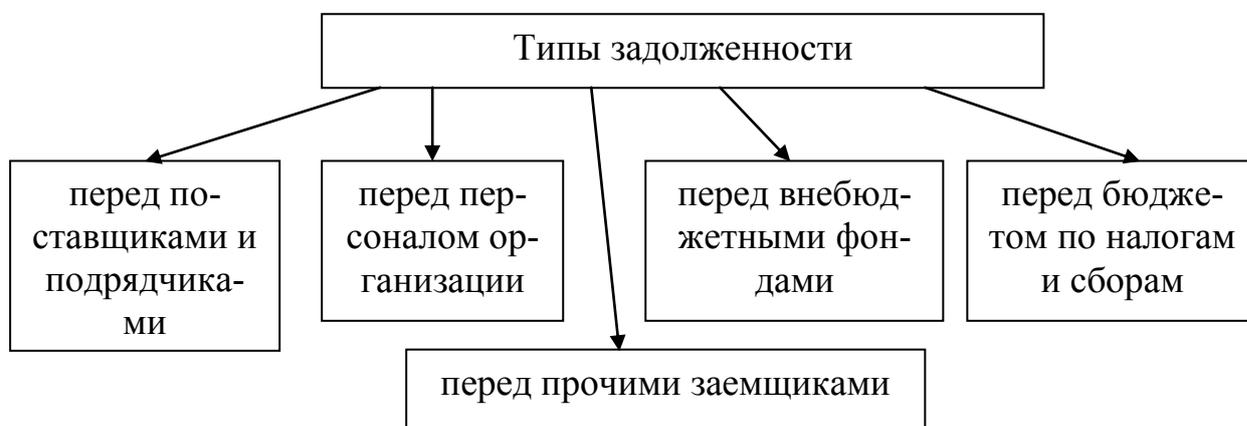


Рис. 1.1. Типы задолженности.

Кредиторская задолженность — это задолженность экономического субъекта перед другими лицами, которую этот субъект обязан погасить.

Кредиторская задолженность возникает в случае, когда дата поступления услуг, работ, товаров, материалов и не совпадает с датой их фактической оплаты [51].

Существование кредиторской задолженности не является благоприятным обстоятельством для организации и существенно снижает коэффициенты при оценке ее финансового состояния, платежеспособности и ликвидности [50].

Несомненно, что все расчеты организаций с поставщиками строятся на договорной основе.

Как уточняет автор Керимов В., договор считается заключенным, если между сторонами в приемлемой форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора. Существенными считаются: условие о предмете договора, условия, которые названы в законе как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те условия, относи-

тельно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение [29].

Договор может быть заключен в любой виде, предусмотренном для совершения операции, если законодательно для договоров данного вида не определена иная форма. Если стороны сделки согласились заключить договор в установленной форме, он считается заключенным после придания ему условленного вида, в соответствии с законодательством.

Договор в письменном виде может быть заключен путем формирования одного документа, подписанного каждой из сторон, а также путем обмена документами посредством почтовой, телеграфной, телефонной, электронной или иной связи, позволяющей достоверно определить тот факт, что документ исходит от стороны по договору.

Письменная форма договора считается соблюденной, если письменное предложение заключить договор принято в порядке, предусмотренном ст. 438 Гражданского кодекса РФ [1].

Если иное не установлено соглашением сторон, устными могут быть все операции, которые исполнены при самом их совершении, за исключением тех, для которых установлена нотариальная форма, и операций, несоблюдение простой письменной формы, которых влечет за собой их недействительность [32].

Договор поставки является одним из разновидностей договора купли-продажи. По договору поставки поставщик-продавец обязуется передать в определенный договором срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в им предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием [2].

Порядок расчетов Общества с обслуживающими (снабженческими, ремонтными и другими) организациями за поставляемые товары, выполнен-

ные работы и оказанные услуги определяются заключенными договорами и действующими формами расчетов.

В соответствии с законодательством Российской Федерации важными составляющими правопорядка при ведении операций по поставке товаров (выполнению работ или оказанию услуг) является соблюдение формы договора, полноты и своевременности исполнения обязательств каждой из сторон.

Как пишет Поленова С.Н., неременным требованием договоров на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг является определение срока исполнения обязательств по расчетам. Статьей 196 ГК РФ для защиты своих прав по иску установлен общий срок исковой давности три года. По отдельным видам долговых обязательств законодательством могут быть определены и другие сроки исковой давности, как в сторону уменьшения, так и в сторону увеличения [41].

В последнее время основной санкцией за нарушение договорных обязательств становится возмещение убытков, которые виновная в нарушении контракта сторона компенсируется другой стороне в сумме, не покрытой неустойкой (штрафом, пеней). К убыткам относятся расходы, связанные с неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств, утратой или повреждением имущества, недополучением доходов, которые могли быть, если бы обязательства были исполнены. Эта санкция должна использоваться независимо от указания такой возможности в контрактном соглашении.

В договор при наличии согласия обеих сторон могут вписываться санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, по которым законодательством не установлена имущественная ответственность. К ним относятся, например, санкции за не использование аккредитива, увеличенные санкции за нарушение условий договора. Стороны могут предусмотреть возмещение убытков в оговоренной сумме, которая взыскивается в слу-

чае ненадлежащего исполнения обязательств, в том числе в части требований своевременной и правильной оплате продукции.

В соответствии с п. 1 ст. 432 Гражданском кодексе РФ договор признается заключенным, если между сторонами в требуемой форме достигнуто соглашение по всем существенным обстоятельствам договора [2].

Необходимыми являются условия о предмете договора, правила, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного типа, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто согласие.

Договор мены – это, прежде всего, гражданско-правовой договор, по которому каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. Мена выступает наиболее удобным правовым механизмом по сравнению с куплей-продажей и в том случае, когда у заинтересованного лица недостаточно средств на приобретение по договору купли-продажи какого-либо имущества, но у него есть иное равноценное (или неравноценное) имущество, в котором он не заинтересован.

Кроме этого, договор мены отображает самостоятельный гражданско-правовой договор, характеризующийся рядом отличающихся признаков, которые позволяют отличить договор мены от иных гражданско-правовых обязательств. К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже (глава 30 ГК РФ), если это не противоречит правилам настоящей главы 31 ГК РФ и существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен [2].

Договор мены должен включать важнейшие положения:

- цель договора, а именно, непосредственная передача товара (обмен имуществом);

- имущество, которое передается на основе заключенного договора, передается сторонами в собственность, в том числе в хозяйственное ведение, оперативное управление;

- договор представляет собой договор возмездного характера, который отличается от других возмездных гражданско-правовых договоров наличием встречного обеспечения, то есть, товар, передаваемый по договору мены, предоставляется в обмен на другой товар, при этом нельзя предусмотреть при заключении договора оплату стоимости товара взамен его передаче;

- в отличие от общего требования, представленного в п. 1 ст. 223 Гражданского кодекса РФ, право собственности на имущество, подлежащее обмену, в соответствии со ст. 570 ГК РФ, переходит к каждой стороне договора одновременно и после того, как обязательства по передаче товаров сторонами исполнены.

В случае, когда на основании договора мены обмениваемое имущества признается неравноценным, то сторона, обязанная передать имущество, цена которого ниже цены имущества, передаваемого в обмен, должна доплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения ее обязательств и передать имущество, если иной порядок оплаты не предусмотрен договором [2].

Трудность в совершении указанного договора состоит лишь в том, чтобы найти лицо, у которого находится интересующее данный субъект имущество, при этом которое будет заинтересовано получить ваше имущество в обмен на свое.

В соответствии с Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» все факты хозяйственной жизни, осуществляемые Обществом, должны иметь документальное подтверждение. Таким подтверждением выступают первичные учетные документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет [5].

К приоритетным задачам учета расчетов с поставщиками, несомненно, можно отнести:

- обеспечение достоверной и объемной информации о состоянии расчетов с поставщиками, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;

- своевременное поступление информации, необходимой внутренним и внешним пользователям для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью;

- контрольные процедуры за состоянием дебиторской и кредиторской задолженности;

- контрольные мероприятия за соблюдением форм расчетов, установленных в договорах с поставщиками;

- своевременная сверка расчетов для исключения возможности возникновения просроченной задолженности.

## **2. Подготовительный этап и планирование аудита по учету расчетов с поставщиками**

### **2.1. Ознакомление с деятельностью экономического субъекта**

Как определено в ходе предварительного рассмотрения деятельности аудитором, акционерное общество «Агроснаб» (далее АО «Агроснаб») выступает самостоятельным юридическим лицом и действует на основании Устава Общества, а также законодательства Российской Федерации.

Местонахождения и почтовый адрес Общества: Российская Федерация, Белгородская область, г. Белгород, ул. Константина Заслонова, д. 90к.

АО «Агроснаб» выступает полноправным субъектом экономической деятельности и гражданского права, признается юридическим лицом, имеет в собственности обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, имеет самостоятельный баланс, обладает полной хозяйственной самостоятельностью в вопросах определения формы управления, принятия хозяйственных решений, сбыта, установления цен, оплаты труда, распределения чистой прибыли, может быть истцом и ответчиком в суде, имеет расчетный и иные счета в банках, круглую печать со своим полным фирменным наименованием, указанием на его местонахождение; штампы, бланки, удостоверения, товарный знак (знак обслуживания) и другие необходимые реквизиты.

АО «Агроснаб» относится к коммерческой организации и своей основной целью преследует извлечение прибыли, как отмечено в п. 2.3 Устава Общества. Общество является юридическим лицом и действует на основании сформированного устава и законодательства Российской Федерации.

Подчиненность: самостоятельная.

Уставный капитал, как определено ст. 4 Устава АО «Агроснаб», указывает на то, что:

- п. 4.1. Уставный капитал Общества составляется из номинальной стоимости акций Общества, приобретенных акционерами;
- п. 4.1. Для обеспечения деятельности Общества образован уставный капитал в размере 527 420 руб. 00 коп.
- п. 4.2. При учреждении Общества все его акции должны быть распределены среди учредителей.
- п 4.3. На момент регистрации Общества уставный капитал оплачен в размере 100%.

Уставный капитал определяет минимальный размер имущества, гарантирующий интересы его кредиторов;

- п.6.1.3 Размер Уставного капитала Общества составляет 3 338 000 руб.
- Основные виды деятельности АО «Агроснаб», на основании Устава, представлены на рисунке 2.1.

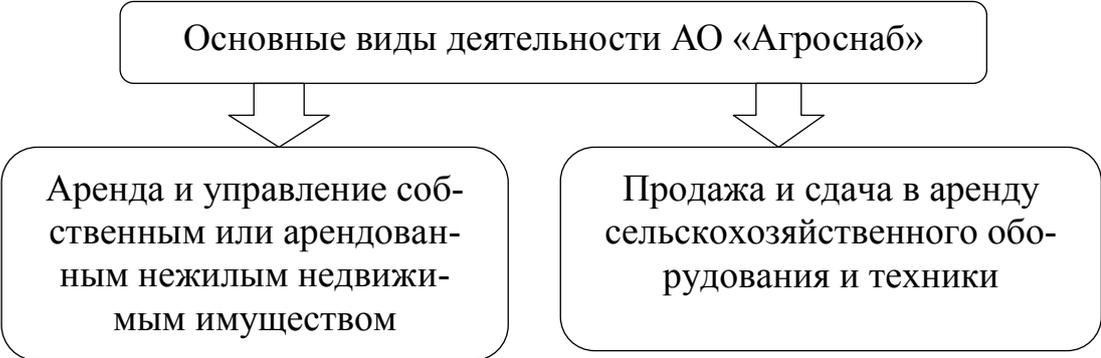


Рис. 2.1. Основные виды деятельности АО «Агроснаб».

Кроме того, как упомянуто в Уставе АО «Агроснаб»: «отдельными видами деятельности, перечень которых определяется федеральными законами, Общество может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии)» (приложение 1).

Также юридическое лицо зарегистрировано в таких категориях ОКВЭД как:

- деятельность автомобильного грузового неспециализированного транспорта,
- оптовая торговля автомобильными деталями, узлами и принадлежностями,
- оптовая торговля прочими машинами, приборами, оборудованием общего промышленного и специального назначения.

Форма собственности Общества: частная.

Согласно ст. 7.1. п. 7.1.1. к органам управления Общества относят:

- общее собрание акционеров,
- правление (дирекция)
- генеральный директор (директор).

Высшим органом Общества, согласно ст. 7.2. Устава АО «Агроснаб», является общее собрание акционеров, которое руководит деятельностью Общества в соответствии с действующим законодательством и Уставом.

Правление или совет директоров осуществляет общее руководство деятельностью Общества, за исключением решения вопросов, отнесенных Уставом и федеральным законом «Об акционерных обществах» к компетенции общего собрания акционеров.

Необходимо отметить, что руководство текущей деятельностью Общества осуществляется единоличным исполнительным органом общества – генеральным директором. Директор подотчетен общему собранию акционеров и совету директоров Общества на основании ст. 9.1 Устава АО «Агроснаб».

Генеральный директор избирается Общим собранием акционеров Общества на 5 лет.

Структура АО «Агроснаб» представлена в приложении 2.

Как определено в ходе предварительного изучения аудитором, отношения общества с предприятиями (организациями, учреждениями) и гражданами во всех сферах хозяйственной деятельности строятся на основе договоров.

Структура предприятия состоит из:

- административно-хозяйственный отдел,

- бухгалтерская служба,
- юридический отдел,
- коммерческий отдел (приложение 2).

В административно-хозяйственный отдел входят: начальник отдела, механики, кладовщики, рабочие и водители.

Бухгалтерская служба состоит из главного бухгалтера и бухгалтеров.

Юридический отдел занимается юридическим сопровождением деятельности.

Коммерческий отдел входят начальник отдела и менеджеры (приложение 2).

## **2.2. Оценка финансовых показателей деятельности юридического лица**

Следует указать, что основным фактором, обуславливающим мотивационное воздействие на экономический субъект в успешной реализации его главной функции, является получение им прибыли как важнейшего средства стимулирования экономического развития этого предприятия и повышения благосостояния его работников.

Для более полной характеристики и оценки аудитором деятельности АО «Агроснаб» необходимо рассмотреть основные экономические показатели, которые сформированы в таблице 2.1.

Для расчета этих показателей будем использовать годовую бухгалтерскую отчетность АО «Агроснаб» за 2014-2016 годы: сведения о среднесписочной численности работников за календарный год (приложение 5-7), бухгалтерский баланс (приложения 3) и отчет о прибылях и убытках (приложение 4).

Анализируя выше приведенные показатели деятельности Общества, можно отметить, что за исследуемый период наблюдается неоднозначная тенденция.

Таблица 2.1

**Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности  
АО «Агроснаб» за 2014 – 2016 гг.**

№ п/п	Показатели	годы			Изменение 2015 г. по срав- нению с 2014 г.		Изменение 2016 г. по сравнению с 2015 г.	
		2014	2015	2016	(+,-)	%	(+,-)	%
1	Выручка от про- дажи товаров, ра- бот, услуг (В), тыс. руб.	21259	20000	23804	--1259	5,9	3804	19,0
2	Себестоимость проданных това- ров, работ, услуг (С), тыс. руб.	15347	16315	2030	968	6,3	-14285	87,6
3	Валовая прибыль (ВП), тыс. руб.	5912	3685	21774	-2227	37,7	18089	491,0
4	Коммерческие расходы, тыс. руб.	1730	1700	1800	-30	17,1	100	5,9
5	Прибыль от про- даж, тыс. руб.	4182	5500	4900	1318	31,5	-600	10,9
6	Чистая прибыль (убыток) (ЧП), тыс. руб.	3248	1885	14849	-1363	41,9	12964	687,7
7	Чистая рента- бельность продаж (ЧП/В), %	15,3	9,4	62,4	-5,9	x	53,0	x
8	Среднегодовая стоимость основ- ных средств, тыс. руб.	1594	1682	1753	88	5,5	71	4,2
9	Фондоотдача (В/СО), руб.	13,3	11,9	13,6	-1,4	10,5	1,7	14,3
10	Рентабельность продаж (ВП/С), %.	38,5	22,6	1072,6	-15,9	x	1050,0	x
11	Среднесписочная численность ра- ботников, чел.	19	20	22	1	5,3	2	10,0
12	Фонд оплаты труда, тыс. руб.	4058	4392	4937	334	8,2	545	12,4

Так в 2015 году выручка от продажи товаров, работ уменьшилась по сравнению с 2014 годом на 1 259 тыс. руб. или 5,9%. В 2016 году по сравнению с 2015 годом произошло увеличение выручки на 3 804 тыс. руб. или 19,0%.

Взаимосвязь показателей выручки и себестоимости продаж АО «Агроснаб» представлена на рисунке 2.2.

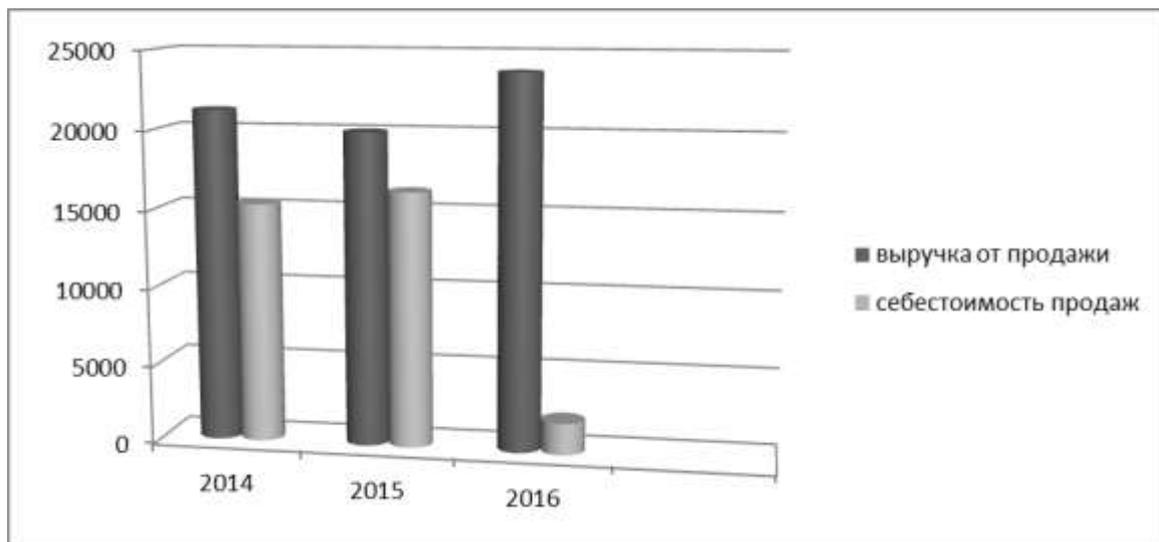


Рис. 2.2. Оценка показателей выручки от продажи и себестоимости Общества.

Показатель себестоимости продаж товаров, работ, услуг в 2015 году по сравнению с 2014 годом незначительное повышение составило на 968 тыс. руб. или 6,3%, но в 2016 г. по сравнению с 2015 г. наблюдалось значительное снижение на 14 285 тыс. руб. или 87,6 %.

Валовая прибыль АО «Агроснаб» имеет тенденцию к снижению в 2015 году по сравнению с предыдущим годом на 2 227 тыс. руб. или 37,7%. В 2015 году Общество закончило финансовый год получением валовой прибыли в размере 3 685 тыс. руб. Тогда как в 2016 году – 21 774 тыс. руб.

Значительную сумму формируют коммерческие расходы в корректировке суммы прибыли, в данном случае значительно уменьшая указанный показатель.

В исследуемом периоде АО «Агроснаб» регулярно получает прибыль от основных видов деятельности. В 2014 году прибыль от продаж составила 4 182 тыс. руб., в 2015 году – 5 500 тыс. руб., а в 2016 г. – 4 900 тыс. руб. Чистая прибыль неоднозначна. В 2015 году снижение определялось на уровне на 1 363 тыс. руб. или 41,9 %. Но в 2016 году Общество получило чистую прибыль 14 849 тыс. руб. Тогда как в 2015 году этот показатель составлял 1 885 тыс. руб.

Чистая рентабельность продаж АО «Агроснаб» характеризуется невысокими показателями. Наименьший показатель был в 2015 году – 9,4 %, наибольший в 2016 году – 62,4 %. Изменения этого показателя за последний исследуемый год были значительными.

В 2015 году среднегодовая стоимость основных производственных фондов увеличилась по сравнению с 2014 годом на 88 тыс. руб. или 5,5 %, а в 2016 г. дальнейшее увеличение собственной производственно–технической базы способствовало получению показателя равного 1 753 тыс. руб.

В Общества фондоотдача в 2015 году составила 11,9 руб., что на 1,4 руб. или 10,5 % больше, чем в 2014 году, а в 2016 году – 13,6 руб., что на 1,7 руб. или 14,3% больше аналогичного периода прошлого года.

Рентабельность продаж в 2014 году составила 38,5 %, в 2015 году показатель снизился по сравнению с предыдущим годом до 22,6 %, в 2016 году значительно увеличился на 1 072,6 %.

В 2014 году среднесписочная численность работников составила 19 человек. В 2015 году – 20 человек, а в 2016 гг. Общество насчитывало 22 человека. Фонд оплаты труда за период с 2014 г. по 2016 г. повысился незначительно с 4 058 тыс. руб. до 4 937 тыс. руб.

В целом, можно сказать, что АО «Агроснаб» достаточно успешно осуществляет свою деятельность.

АО «Агроснаб» в своей деятельности непременно вступает в расчётные взаимные отношения с разными юридическими и физическими лицами, что, зачастую, способствует наличию у Общества постоянной дебиторской и кредиторской задолженности.

В исследуемом периоде наблюдается рост кредиторской задолженности. Этот факт объясняется тем, что Общество пытается сформировать новые договоры в расчетах с поставщиками (таблица 2.2.)

Таблица 2.2.

## Анализ дебиторской и кредиторской задолженности

№ п/п	Показатели	годы			Изменение 2015 г. по сравнению с 2014 г		Изменение 2016 г. по сравнению с 2015 г.	
		2014	2015	2016	(+,-)	%	(+,-)	%
1	Среднегодовая дебиторская задолженность, тыс. руб.	1731	1604	1302	-127	7,3	-302	18,8
2	Среднегодовая кредиторская задолженность, тыс. руб.	4583	7900	11900	3317	72,4	4000	50,6
3.	Выручка от продажи товаров, работ, услуг, тыс. руб.	21259	20000	23804	--1259	5,9	3804	19,0
4.	Оборачиваемость дебиторской задолженности, об.	12,3	12,5	18,3	0,2	1,6	5,8	46,4
5.	Оборачиваемость кредиторской задолженности, об.	4,6	2,5	2,0	-2,1	45,6	-0,5	20,0
6	Период погашения дебиторской задолженности, дн.	30	29	20	-1	3,3	-9	31,0
7	Период погашения кредиторской задолженности, дн.	79	146	183	67	84,8	37	25,3

Среднегодовая дебиторская задолженность ежегодно уменьшается, так в 2015 году снижение определялось на уровне на 127 тыс. руб. или 7,3 %. Но в 2016 году Обществу удалось снизить данный показатель до 1 302 тыс. руб. Тогда как в 2015 году этот показатель составлял 1 604 тыс. руб.

Среднегодовая кредиторская задолженность имеет обратную тенденцию, так в 2015 году увеличение определялось на уровне на 3 317 тыс. руб. или 72,4 %., в 2016 году по сравнению с предшествовавшим периодом сумма задолженности увеличилась еще на 4 000 тыс. руб. И в 2016 году этот показатель составляет 11 900 тыс. руб.

В 2015 году оборачиваемость дебиторской задолженности увеличилась в сравнении с 2014 годом на 0,2 оборота и составила 12,5 оборотов, что характеризуется одновременным снижением выручки в 2015 году – с 21 259 тыс. руб. до 20 000 тыс. руб., но и уменьшением самой дебиторской задолженности. В 2016 году показатель оборачиваемости дебиторской задолженности увеличился по сравнению с 2015 годом на 5,8 оборотов и составил 18,3 оборота, что характеризуется увеличением выручки в 2016 году и увеличением самой дебиторской задолженности.

В 2015 году оборачиваемость кредиторской задолженности уменьшилась в сравнении с 2014 годом на 2,1 оборот и составила 2,5 оборота, что характеризуется снижением выручки в 2015 году и ростом кредиторской задолженности. В 2016 году данный показатель уменьшился в сравнении с 2015 годом еще на 0,5 оборота и составил 2,0 оборота, что характеризуется в большей степени весомым ростом кредиторской задолженности.

На 9 дней увеличился средний период погашения дебиторской задолженности в 2016 году по сравнению с предыдущим годом и составил 20 дней.

В 2016 году на 37 дней увеличился средний период погашения кредиторской задолженности по сравнению с предыдущим годом и составил 183

дня, то есть полгода, что не может положительно отразиться на деятельности экономического субъекта.

Финансовое состояние АО «Агроснаб» характеризуется определенными параметрами, значение которых представлено в таблице 2.3.

Таблица 2.3

## Показатели финансового состояния АО «Агроснаб»

№ п/п	Показатели	Нормативное значение	Годы			Отклонение (+,-)	
			2014 г.	2015 г.	2016 г.	2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.
1	Собственный капитал тыс. руб.		661	655	4898	-6	4243
2	Долгосрочные обязательства тыс. руб.		1500	3500	2500	2000	-1000
3	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.		3502	12710	11520	9208	-1190
4	Внеоборотные активы, тыс. руб.		1672	1774	1732	102	-42
5	Оборотные активы, тыс. руб.		3991	15091	17186	11110	2095
6	Валюта баланса, тыс. руб.		5663	16865	18918	11202	2053
7	Коэффициент финансовой независимости (автономии)	$\geq 0,4$ $-0,6$	0,12	0,04	0,26	-0,08	0,22
8	Коэффициент финансовой устойчивости	$\geq 0,6$	0,38	0,25	0,39	-0,13	0,14
9	Коэффициент финансирования	$\geq 0,7$	0,62	0,75	0,61	0,13	-0,14
10	Коэффициент соотношения заёмного и собственного капитала	$< 1,0$	5,3	19,4	2,3	14,1	-17,1
11	Коэффициент манёвренности	$\geq 0,5$	6,04	23,04	3,51	17,0	-19,53
12	Индекс постоянного актива	-	2,53	2,71	0,35	0,18	-2,36
13	Коэффициент привлечения долгосрочных займов	-	2,3	5,3	0,51	3,0	-4,79

Расчёт выполнен на основе бухгалтерского баланса Общества.

Оценивая информацию в таблице 2.3, можно сделать вывод о недостаточно устойчивом финансовом положении Общества.

АО «Агроснаб» при осуществлении своей деятельности в первую очередь опирается на заемные источники, о чем свидетельствуют увеличивающиеся значения долгосрочных и краткосрочных обязательств. Коэффициент финансовой независимости не соответствует установленному нормативному значению. Его низкие показатели свидетельствуют о финансовой нестабильности предприятия и не гарантированности погашения своих обязательств перед кредиторами, особенно это актуально с силу ежегодно увеличивающейся кредиторской задолженности.

Коэффициент финансовой устойчивости показывает, что доля имущества, сформированного за счёт собственного капитала в целом недостаточна, что определяет несоответствие установленному значению.

Коэффициент финансирования и коэффициент соотношения заёмного и собственного капитала свидетельствуют о том, что АО «Агроснаб» свою деятельность обеспечивает, прежде всего, за счет заемных источников. Рассчитанные показатели не соответствуют установленным нормативам.

Индекс постоянного актива определяет, что доля иммобилизованных средств в собственных источниках за исследуемый период имеет тенденцию к снижению. И в 2016 году данный показатель определен на уровне 0,35.

Коэффициент привлечения долгосрочных займов за период 2014-2016 гг. характеризуется показателями соответственно 2,3 : 5,3 : 0,51. Данный факт говорит о том, что Общество в своей деятельности использует долгосрочные заемные источники, и основывает ее на краткосрочных привлечённых и собственных источниках. Причём основной составляющей привлечённых краткосрочных источников является кредиторская задолженность перед поставщиками.

В целом, обобщив всё вышеизложенное, можно сделать вывод о недостаточно устойчивом финансовом положении АО «Агроснаб».

В ходе исследования по всем рассчитанным показателям на конец анализируемого периода можно сделать вывод о том, что организация находится в недостаточно устойчивом финансовом состоянии. Значение коэффициента финансовой независимости свидетельствует о том, что деятельность Общества зависит в первую очередь от заемных средств. Рассматриваемые показатели находятся вне пределов нормативных значений, за исключением коэффициента маневренности. Он во много превышает нормативные показатели. Его снижение способствовало бы к более эффективному и рациональному использованию собственных и заемных средств.

После ознакомления с деятельностью Общества и анализа основных экономических показателей его деятельности представляется возможным дальнейшее планирование аудита.

Причем аудитор должен оценить показатели обязательности для данного аудируемого лица, представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4

#### Оценка критериев обязательности АО «Агроснаб»

Аудируемое лицо: АО «Агроснаб»

Аудируемый период с 01.01.2016г. по 31.12.2016г.

Законодательный, нормативный документ		Характеристика статьи	Критерий обязательности	Допустимое значение, млн. руб.	По данным организации, млн. руб	Отклонения (+; -)	Отметки аудитора
Наименование	Статья, пункт						
1	2	3	4	5	6	7	8
ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Ст.5, п.1.1.	если организация имеет организационно-правовую форму акционерного общества	АО	-	АО	-	Аудит обязателен
	Ст.5, п. 1.2.	если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и <...> на рынке ценных бумаг	Участник рынка ценных бумаг	-	Нет	-	Аудит не обязательный

Продолжение таблицы 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8
	Ст.5., п. 1.3.	если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй <...>страховой организацией,<...> или негосударственного пенсионного фонда	Организация является кредитной организацией<...> негос. фонда	-	Нет	-	Аудит не обязательный
	Ст.5, п. 1.4.	если объем выручки <...> за предшествующий отчетному году превышает 400 млн. руб.	Объем выручки	400	20	- 380	Аудит не обязателен
		если сумма активов бух. баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному году превышает 60 млн. руб.	Сумма активов	60	19	- 41	Аудит не обязателен
	Ст.5, п. 1.5.	Если организация <...> представляет и (или) публикует сводную бухгалтерскую отчетность.	Публикует бух. отчетность.	-	Не публикует	-	Аудит не обязателен

Аудитор \_\_\_\_\_ / Волобуев А.А.

подпись      расшифровка подписи

Согласно федеральному правилу (стандартом) аудиторской деятельности № 12 «Согласование условий проведения аудита», в соответствии с вышесказанным на этапе подготовки аудиторской проверки, первоначально следует заключить договор на проведение аудита.

При этом на предложение от экономического субъекта аудитору следует ответить письмом (приложение 8) на проведение аудита, если аудитор согласен на проведение аудита. Далее в двустороннем порядке составляется договор на проведение аудиторской проверки (приложение 9).

Порядок формирования договорных обязательств на оказание аудиторских услуг регламентируется Гражданским кодексом Российской Федерации. Гл. 39 указанного законодательного документа включает нормы от-

носителем порядка оказания возмездных услуг, к которым отнесены аудиторские услуги [1]. Отдельные специфические характеристики определены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности». В упомянутом нами Федеральном законе обозначены права и обязанности сторон при осуществлении аудита, причем никто не вправе навязывать аудитору свои формы и методы аудиторской проверки.

Заключая договор на аудиторскую проверку, аудитор должен предварительно оценить объем работы и стоимость услуг. Стоимость услуг зависит от многих факторов. В нашем случае за основу берется стоимость одного дня работы аудитора и зависит от его квалификации и приобретенного опыта.

### **2.3. Оценка информационной системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля ОАО «Агроснаб»**

На предварительном этапе аудитору необходимо произвести оценку системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в АО «Агроснаб» на предмет выявления слабых и сильных сторон внутреннего контроля учетного процесса.

Следует отметить, что однозначные требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля содержатся в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Необходимо упомянуть, что под системой бухгалтерского учета понимается логически связанная система сбора, регистрации и обобщения параметров учета в денежном выражении об имуществе, обязательствах Общества и их движении, путем сплошного, непрерывного и документального представления всех фактов хозяйственной жизни.

В ходе предварительного ознакомления, аудитору необходимо изучить первостепенные факторы, влияющие как на организационных процесс, так на общее состояние учетного процесса Общества. К таким факторам оценки можно отнести:

- форма осуществления учета и степень автоматизации процесса;
- организационные аспекты работы бухгалтерской службы;
- порядок формирования и работы с организационно-распорядительной документацией, определяющей деятельность бухгалтерии;
- организационные аспекты подготовки, оборота и хранения бухгалтерских документов Общества;
- порядок распределения обязанностей и полномочий между сотрудниками бухгалтерии;
- профессиональная взаимосвязь работников бухгалтерии друг с другом.

В ходе ознакомления с системой бухгалтерского учета АО «Агро-снаб», аудитор формирует соответствующий рабочий документ «Тест оценки системы бухгалтерского учета АО «Агроснаб» (приложение 10).

Система внутреннего контроля представляет собой совокупность организационных мер, осуществляемых руководством и сотрудниками Общества для эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Источниками сбора данных о действии системы внутреннего контроля выступают:

- документы, определяющие производственную и организационную структуру Общества;
- сведения, составленные аудитором из опроса руководства и сотрудников;
- данные, полученные при осмотре имущества Общества;
- документы, регулирующие вопросы организации учетного процесса;
- бухгалтерская финансовая отчетность.

Бухгалтерский учет в АО «Агроснаб» осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером на основании приказа руководителя.

Структура бухгалтерской службы представлена на рисунке 2.3.



Рис. 2.3. Структура бухгалтерского аппарата АО «Агроснаб».

Бухгалтерский аппарат, в соответствии с возложенными на него функциями осуществляет:

- проведение хозяйственных операций на счетах учёта;
- осуществление сверок расчётов с экономическими субъектами и составление по их результатам соответствующих документов;
- осуществление взаимодействия с налоговой инспекцией и другими аналогичными структурами;
- подготовка информации для других отделов Общества.

Учетная политика на аудируемом экономическом субъекте формируется главным бухгалтером и утверждается приказом генерального директора. Учетная политика утверждена приказом от 22 декабря 2015 года № 215 (приложение 11).

Оценив принятую в Обществе учетную политику, аудитор может прийти к выводу о формальном подходе к ее разработке и, в дальнейшем, применении.

В частности:

- учетная политика разрабатывалась на основе устаревших законодательных и нормативных актов;

- утвержденная учетная политика на 2016 год применяется с 1 января 2015 года,

- указанном документе должны быть утверждены также способы ведения бухгалтерского учета, методы оценки отдельных видов имущества и обязательств, порядок ведения инвентаризации, технология обработки учетной информации, порядок контроля за хозяйственными операциями.

Бухгалтерский налоговый учет Общества должен вестись в соответствии с учетной политикой АО «Агроснаб» для целей налогообложения, основанной на положениях части второй Налогового кодекса РФ. Аудитором на стадии предварительного ознакомления установлено, что данный документ в организации отсутствует.

В АО «Агроснаб» бухгалтерский учет ведется с помощью программного комплекса «1-С Бухгалтерия».

Общество ведет учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с рабочим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности (приложение 12).

Как установил аудитор данный документ разработан и соответствует типовому плану счетов [14].

Все записи в учете обеспечиваются соответствующими документами. С помощью документов осуществляется сплошное отражение хозяйственных операций в момент и на месте их совершения. Таким образом, документация является необходимой составляющей бухгалтерского учета, когда все записи производятся только на основании полноценных документов. График документооборота, регулирующий вопросы составления, обработки и передачи в архив документов учетного процесса отсутствует.

По итогам анализа организационно-распорядительных документов мы можем принять решение о том, можем ли в ходе аудиторской проверки полагаться на средства внутреннего контроля АО «Агроснаб».

## 2.4. Планирование аудита расчетов с поставщиками

Планирование аудита относится к предшествовавшему этапу проведения проверки, включает изучение деятельности экономического субъекта, разработку общего плана аудита, составление аудиторской программы [21, с. 81].

В ходе выполнения процесса планирования, аудитору целесообразно изучить техническое, программное и другие виды обеспечения компьютерной техники, а также в систему автоматизированной обработки финансовой информации.

В ходе планирования аудиторской проверки, аудитору следует оценить показатели бухгалтерской финансовой отчетности, на предмет дальнейшего соответствия.

Определенными составляющими этапа планирования выступают:

1. оценка существенности и аудиторского риска;
2. подготовка общего плана и программы аудита.

Следует указать, что под достоверностью бухгалтерской финансовой отчетности во всех существенных отношениях понимается приемлемая степень точности показателей бухгалтерской отчетности, при которой квалифицированный пользователь сможет сделать на ее основе правильные выводы и принять управленческие решения.

В соответствии с Федеральными правилами стандартами аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» при проверке в АО «Агро-снаб» аудитору необходимо оценить допустимый размер ошибки, по сути, и содержанию.

Существенность ошибки – это максимально допустимая величина пропусков, неточностей или неправильной трактовки фактов хозяйственной деятельности, по причине которых возникает вероятность, что пользователь изменит свое первоначальное мнение об учетной информации.

На этапе планирования аудитор должен сформировать мнение о том, какую общую сумму ошибки можно считать материальной. Считаем, что целесообразно использовать индуктивный способ оценки. В связи с чем, первоначально рассчитывается существенность значимых статей проверяемого бухгалтерского баланса или других форм отчетности, затем путем суммирования полученных значений определяется общий уровень существенности. Согласно выделенному объекту проверки рассчитаем уровень существенности по 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При расчете уровня существенности аудитор рассчитал уровень существенности для счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» возьмем оборотно-сальдовую ведомость по соответствующему счету за 2016 год (приложение 13), таблица 2.5.

Таблица 2.5

## Расчет уровня существенности

Наименование базового показателя	Значение, руб.	Уровень существенности,			
		%	руб.	%	руб.
1	2	3	4	5	6
Сальдо кредитовое на начало периода по счету	245587,48	5	12279,37	10	24558,75
Обороты по дебету	7457,90	5	372,89	10	745,75
Обороты по кредиту	7457,90	5	372,89	10	745,75
Сальдо кредитовое на конец периода по счету	245587,48	5	12279,37	10	24558,75

Среднее арифметическое значение:

$$\min \frac{12279,37 + 372,89 + 372,89 + 12279,37}{4} = 6326,13$$

$$\max = \frac{24558,75 + 745,75 + 745,75 + 24558,75}{4} = 12652,25$$

Под термином «аудиторский риск» понимается вероятность того, что аудитором будет выражено ошибочное аудиторского мнения в случае, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения [30].

Аудиторский риск включает следующие составные части:

*AP* – допустимый аудиторский риск;

*PH* - неотъемлемый риск;

*HP* - риск необнаружения;

*PCK* - риск средств контроля.

Формулу определения общей величины аудиторского риска можно представить как произведение всех видов рисков

$$AP = PH \times PCK \times HP$$

Аудиторский риск формирует меру готовности аудитора признать допустимой вероятность содержания в финансовой отчетности существенных ошибок после завершения аудиторской проверки.

Неотъемлемый риск представляет собой подтверждение остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными. Неотъемлемый риск в АО «Агроснаб» был установлен в размере 60%.

Риск средств контроля – это риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам или группы однотипных операций и быть существенным не будет своевременно предотвращено, и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Риск контроля был установлен в размере 80 %.

Риск необнаружения рассматривается как риск того, что процедуры по существу, применяемые аудитором, не позволят обнаружить искажение остатков средств по счетам или групп операций, которое может быть существенной по отдельности или в соответствии с искажениями остатков средств по другим счетам или групп операций. Риск необнаружения в АО «Агроснаб» был установлен в размере 57 %.

Таким образом, аудиторский риск в АО «Агроснаб» был установлен в размере:

$$0,60 \times 0,80 \times 0,57 = 0,2739 = 27,4\%$$

После определения показателя уровня существенности аудиторю следует перейти к разработке плана и программы аудита.

Общий план аудита включает в себя необходимые элементы: цель аудита, объем выполняемых работ, график и сроки проведения работ, способы и приемы проверки, состав аудиторской группы.

План аудита формируется в форме самостоятельного документа и в дальнейшем может уточняться.

План проверки документов по исследуемому объекту должен учитывать направления аудита определенного участка.

В результате ознакомления с деятельностью Общества, формируется план проведения проверки расчетов с поставщиками АО «Агроснаб» (таблица 2.6).

Таблица 2.6  
Форма № 1 РД

#### План аудита расчетов с поставщиками

Аудируемое лицо: АО «Агроснаб»

Аудируемый период: с 01.01.2015 по 31.12.2016 г.

Номер процедуры	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения	Исполнитель
1.1.	Проверка правильности и законности документального оформления и учета расчетов с поставщиками	17.04.2017-24.04.2017	Волобуев А.А.
1.2.	Проверка первичной документации по расчетам с поставщиками	25.04.2017-30.04.2017	Волобуев А.А.
1.3.	Проверка данных синтетического и аналитического учета и данных в бухгалтерской отчетности расчетов с поставщиками	02.05.2017-06.05.2017	Волобуев А.А.
1.4.	Формирование мнения аудитора и подготовка отчета	06.05.2017-10.05.2017	Волобуев А.А.

Аудитор \_\_\_\_\_ / Волобуев А.А.

подпись                      расшифровка подписи

Общий план аудита формируется в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита» и выступает руководством при разработке программы аудита.

План аудита должен по мере необходимости пересматриваться и уточняться.

На основании плана аудита разрабатывается программа аудита расчетов с поставщиками.

По существу, программа аудита является более детальным развитием плана аудита для полного сбора информации, достаточной для составления обоснованного и объективного заключения о проверяемых субъектах в соответствии с договором. Программа аудита составляется в виде производственного задания и утверждается руководителем аудиторской фирмы. В программе детально описываются все процедуры, необходимые для реализации плана аудиторской проверки, а также цели и задачи по каждому участку проверки.

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работ.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки аудиторского риска, требуемый уровень уверенности. Аудитору следует документально оформить программу аудита и обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы иметь возможность в процессе работы ссылаться на них в своих рабочих документах.

Аудиторская программа составляется до начала проведения проверки в то время, как в ходе аудита могут быть выявлены обстоятельства, которые внесут существенные коррективы в данную программу (таблица 2.7).

Таблица 2.7.  
Форма № 2 РД

Программа аудита расчетов с поставщиками

Аудируемое лицо: АО «Агроснаб»

Аудируемый период: с 01.01.2015 по 31.12.2016 г.

№	Раздел аудита	Аудиторские процедуры		Аудиторская совокупность	Аудиторские приемы	
		код	наименование		по существу	на соответствие
1	2	3	4	5	6	7
1	Аудит расчетов с поставщиками	1.1	Проверка правильности и законности документального оформления и учета расчетов	Договора, соглашения, контракты	Инспектирование (прослеживание), подтверждение	ГК РФ ч.1,2
2	Аудит организации первичного учета расчетов с поставщиками	2.1	Проверка первичной документации по расчетам с поставщиками и подрядчиками	счета-фактуры, книга покупок	Инспектирование, подтверждение	ФЗ «О бухгалтерском учете»
		2.2	Проверка достоверности (полноты и точности) фактов принятия к учету работ, услуг	Счета, приходные акты, накладные	Выборочная проверка, сопоставление, пересчет	ПБУ 5/01, ПБУ 6/01
		2.3	Проверка законности первичной учетной документации	Счета, приходные акты, накладные	Наблюдение, прослеживание	Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной документации»

Продолжение табл. 2.7.

1	2	3	4	5	6	7
		2.4	Проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах	Счета, приходные акты, накладные	Выборочная проверка, сопоставление	ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной документации»
3	Проверка соответствия данных аналитического учета расчетов с поставщиками данным сводного (синтетического) учета	3.1	Проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета	Регистры бухгалтерского учета, счета, платежные поручения	Прослеживание	Инструкция по применению плана счетов, Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной документации», Положение «Об безналичных расчетах»
		3.2	Проверка правильности отражения в отчетности итоговых данных по расчетам с поставщиками	Регистры бухгалтерского учета, счета	Прослеживание	ПБУ 4/99, Инструкция по применению плана счетов, Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной документации»

Аудитор \_\_\_\_\_ / Волобуев А.А.

подпись                      расшифровка подписи

Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значи-

тельных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

### **3. Сбор аудиторских доказательств по проверке обязательств перед поставщиками и обобщение результатов аудита.**

#### **3.1. Проверка юридической и первичной учетной документации**

В соответствии с разработанной программой и планом аудита, аудитор приступает к проверке первого пункта программы аудита. Первоначальной процедурой программы аудита выступает проверка правильности и законности документального оформления и учета расчетов с поставщиками.

На данном этапе аудитор приступил к проверке договоров на их соответствие требованиям федерального стандарта аудиторской деятельности № 7/2011 «Аудиторские доказательства» [12].

При проверке договора купли-продажи № 129/11-А от 10 февраля 2016 года (приложение 14) аудитором определено, что договор оформлен в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. ГК РФ определяет понятие договора как соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении и прекращении гражданских прав и обязанностей. Договор может заключаться на определенное количество лет или иной период, а также на разовые поставки [2].

Данным договором предусмотрено, что АО «Агроснаб» именуемое в дальнейшем покупатель, в лице управляющего генерального директора Татченко С.В., действующего на основании Устава с одной стороны и индивидуальный предприниматель Ивлев С.Н., именуемое в дальнейшем поставщик, действующего на основании Свидетельства.

Предметом договора является факт поставки продукции и относящейся к ней документации в собственность покупателя, а покупатель в свою очередь обязуется принять этот товар и оплатить его, согласно п. 1.1. договора (приложение 14).

Кроме того подвергается проверке договор купли продажи товара № 69/11-А (приложение 15).

Договор проверен аудитором и установлено, что он заключен между АО «Агроснаб» именуемым в дальнейшем покупатель, в лице управляющего генерального директора Татченко С.В., действующего на основании Устава с одной стороны и индивидуальным предпринимателем Павловым В.К., именуемое в дальнейшем поставщик, действующего на основании Свидетельства.

Определен предмет договора, в частности п. 1.1. исследуемого документа гласит: «в соответствии с настоящим договором продавец обязуется передать в собственность покупателя товар, а покупатель принять этот товар и оплатить» (приложение 15).

Стороны несут взаимную ответственность за ненадлежащее исполнение договорных обязательств, установленную законодательством.

В исследуемом договоре определены предмет договора, порядок и условия поставки, качество продукции, стоимость продукции и порядок оплаты, ответственность сторон, гарантийные обязательства, форс-мажор, заключительные положения и местонахождение и банковские реквизиты сторон.

После проверки данных договора аудитором был составлен рабочий документ аудитора по проверке договорной дисциплины, представленные в таблице 3.1.

Аудитор установил, что договоры АО «Агроснаб» оформлены правильно и соответствует все требованиям и положениям Гражданского Кодекса Российской Федерации, в договоре присутствуют все обязательные адреса и реквизиты сторон, все печати и подписи, и не было выявлено никаких нарушений.

Таблица 3.1  
Форма № 3 РД

Аудит оценки договорной дисциплины

Аудируемое лицо: АО «Агроснаб»

Аудируемый период: с 01.01.2015 по 31.12.2016 г.

Наименование договора	Дата заключения и номер	Предмет договора	Стоимость по договору, руб.	Сроки поставки	Нарушения, выявленные аудитором
Договор купли-продажи	№ 129/11-А от 10.02.2016	Продавец обязуется передать в собственность покупателя, покупатель принять и оплатить принадлежащую продавцу продукцию.	На основе выставленных счетов	Поставка товара производится поставщиком по заявке покупателя по указанному покупателем адресу...	При проверке данного договора, аудитором не было выявлено нарушений
Договор купли-продажи	№ 69/11-А от 10.02.2016	Продавец обязуется передать в собственность покупателя товар, покупатель принять и оплатить.	На основе выставленных счетов	Поставка товара производится поставщиком по заявке покупателя по указанному покупателем адресу...	При проверке данного договора, аудитором не было выявлено нарушений

Аудитор \_\_\_\_\_ / Волобуев А.А.

подпись                      расшифровка подписи

Далее аудитор приступил к проверке первичной учетной документации учета расчетов с поставщиками.

Для осуществления данного этапа проверки аудитору необходимо использование такой документации, как:

✓ товарные накладные, товарно-транспортная накладная, счета на оплату, счета-фактуры, непосредственно сопровождающие поступление любого товара в организации;

- ✓ доверенности, приходные ордера, подтверждающие поступление и оприходование товара;
- ✓ акты сверки расчетов с поставщиками;
- ✓ платежные поручения для проверки факта оплаты.

Необходимым документом по расчетам с поставщиками в АО «Агро-снаб» является товарная накладная.

При проверке товарной накладной № 000171 от 16.03.2016 года (приложение 16) было установлено, что поставщиком выступает индивидуальный предприниматель Ивлев С.Н., которое осуществил поставку АО «Агроснаб»:

- кулер для воды в количестве 1 шт. по цене 1420,00 руб., в том числе налог на добавленную стоимость - без НДС,
- хозяйственные товары в количестве 2 штук по цене 40,00 руб., в том числе налог на добавленную стоимость - без НДС,

При проверке заполненных реквизитов поставщика и организации-покупателя не было установлено никаких отклонений и нарушений, а также было установлено, что по каждому реализуемому товару указаны наименование, единица измерения, количество, сумма общая и сумма НДС.

Товарная накладная подписывается генеральным директором и главным бухгалтером.

Затем аудитором подвергаются проверке акты. Был проверен акт № 171 от 04.05.2016 года (приложение 17), было установлено, что исполнителем - индивидуальным предпринимателем Ивлевым С.Н. осуществлена поставка в отношении АО «Агроснаб» аналогичную продукцию.

Но при проверке заполненных реквизитов поставщика и покупателя не было выявлено никаких отклонений и нарушений, а также было установлено, что по каждому реализуемому товару указаны наименование, единица измерения, количество, сумма общая и сумма НДС. В документе имеются соответствующие подписи и печати.

При проверке акта № 341 от 12.06.2016 года (приложение 18) было установлено, что исполнителем - индивидуальным предпринимателем Павловым В.К. осуществлена поставка в отношении АО «Агроснаб» товаров: бумага А4 в количестве 5 шт. по цене 280,00 руб., в том числе налог на добавленную стоимость – (без НДС) и канцелярских принадлежностей в количестве 12 шт. по цене 8,33 руб., в том числе налог на добавленную стоимость – (без НДС). Общая сумма по акту 1500,00 руб.

При проверке заполненных реквизитов поставщика и покупателя не было выявлено никаких отклонений и нарушений, а также было установлено, что по каждому реализуемому товару указаны наименование, единица измерения, количество, сумма общая и сумма НДС. В документе имеются соответствующие подписи и печати.

В ходе проверки аудитором установлено, что организация не является плательщиком НДС, в связи с чем, не формируются счета-фактуры и не ведется книга покупок.

Более того аудитором подверглись проверки счета на оплату. В частности были проаудированы счет на оплату № 86 от 04.05.2016 года, выставленный индивидуальным предпринимателем Ивлевым С.Н. за поставленные им товары (приложение 19), а также счет на оплату № 132 от 12.06.2016 года, выставленный индивидуальным предпринимателем Павловым В.К. за поставленные им материальные ценности (приложение 20).

При проверке заполненных реквизитов поставщика и покупателя не было выявлено никаких отклонений и нарушений.

Кроме того аудитор обращает внимание на такие документы как доверенность на получение материальных ценностей. В частности была проверена доверенность № 10 от 10.02.2016 года, выписанная на менеджера по логистике Толмачева Виктора Степановича (приложение 21). По результатам проверки не установлено нарушение.

А также проверена доверенность № 2 от 18.01.2016 года, выписанная на получение ценностей от ООО «Интер Снаб» (приложение 22). По результатам проверки установлены нарушения.

После проверки первичной документации аудитором был составлен рабочий документ на примере первичных документов, в котором отражена проверка документов (таблица 3.2).

Таблица 3.2

Форма № 4 РД

## Аудит оформления первичных учетных документов

Аудируемое лицо: АО «Агроснаб»

Аудируемый период: с 01.01.2015 по 31.12.2016 г.

Наименование проверяемого объекта	Дата составления документа	Номер документа	Содержание хозяйственной операции	Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных нарушений
Товарная накладная	16.03.2016	000171	Поступил кулер для воды, хозяйственные товары	нет нарушений
Акт	04.05.2016	171	Поступил кулер для воды, хозяйственные товары	нет нарушений
Акт	12.06.2016	341	Канцелярские товары	нет нарушений
Счет на оплату	04.05.2016	86	Поступил кулер для воды, хозяйственные товары	нет нарушений
Счет на оплату	12.06.2016	132	Канцелярские товары	нет нарушений
Доверенность	10.02.2016	10	Хозяйственные товары	нет нарушений
Доверенность	18.01.2016	2	Канцелярские товары	Отсутствует ФИО, должность и паспортные данные лица, которому выдается доверенность

Аудитор \_\_\_\_\_ / Волобуев А.А.

подпись                      расшифровка подписи

В ходе проверки документов по расчету с поставщиками не было выявлено никаких отклонений и нарушений, все документы оформлены в соответствии с законодательными и нормативными актами. Но следует отметить, что приобретение одних и тех же товаров у одного и того же поставщика оформляется разными документами. Данный факт свидетельствует об отсутствии единых документов по приему товаров.

### **3.2. Проверка учетных регистров и форм отчетности**

Далее аудитор приступает к проверке аналитического и синтетического учета расчетов с поставщиками.

Аудитор определил, что учет ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», по которому не предусмотрены субсчета.

Аудитор проверяет правильность оформления карточку по расчетам с поставщиками по субконто за 2015 год, за 2016 год (приложение 25). В них указываются объекты аналитического учета, начальные и конечные остатки дебетовые, начальные и конечные остатки дебетовые, кредитовые и дебетовые обороты.

Далее аудитором проверяются правильность составления и оформления анализа счета 60 (приложение 26, 27). Он оформлен в виде таблицы, где указываются сальдо на начало периода, обороты за данный период и сальдо на конец периода.

В ходе проверки данного документа аудитором был составлен рабочий документ по оценке корреспонденции счетов по счету 60 (таблица 3.3).

При составлении которого аудитором не было выявлено нарушений по составленным корреспонденциям счетов.

Еще одним регистром аналитического учета в АО «Агроснаб» является оборотно-сальдовая ведомость по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», в которой указывается отдельно поставщик, и приводятся

данные об остатке на начало периода, сумме дебетового и кредитового оборота, сумма остатка на конец периода.

Таблица 3.3  
Форма № 5 РД

Оценка корреспонденции по счету  
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» за 2016 год

Аудируемое лицо: АО «Агроснаб»

Аудируемый период: с 01.01.2015 по 31.12.2016 г.

Хозяйственная операция	ОАО «Агроснаб»			По данным проверки			Отметки
	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма	
1	2	3	4	5	6	7	8
Поставщик Гришина Людмила Анатольевна							
Акцептованы счета поставщиков за поступившие материалы	10	60	10 601,00	10	60	10 601,00	Соотв.
Оплачено организации с расчетного счета за товары, услуги	60	51	10 601,00	60	51	10 601,00	Соотв.
Произведен зачет ранее полученного аванса	60	60	10 601,00	60	60	10 601,00	Соотв.
Поставщик ООО «Маяк»							
Отражены расходы общехозяйственного характера	26	60	43 070,00	26	60	43 070,00	Соотв.
Оплачено организации с расчетного счета за товары, услуги	60	51	43 070,00	60	51	43 070,00	Соотв.
Произведен зачет ранее полученного аванса	60	60	43 070,00	60	60	43 070,00	Соотв.

Аудитор \_\_\_\_\_ / Волобуев А.А.  
подпись                      расшифровка подписи

Далее мы проверяем данные отчетности Общества. В соответствии с

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность предприятия» в бухгалтерской отчетности любого предприятия отражается развернутое сальдо по активнопассивным счетам, к которому в частности относится и счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По данным оборотно-сальдовой ведомости формируется бухгалтерский баланс. Теперь необходимо посчитать данные по счету 60 в балансе и проверить соответствуют ли они данным в оборотно-сальдовой ведомости [34].

Строка «Кредиторская задолженность» находится в 5 разделе баланса «Краткосрочные обязательства» по строке 1520. Сальдо за предшествовавший отчетному период, а именно 2015 год – 12 300 тыс. руб., а за отчетный 2016 финансовый год составило 11 500 тыс. руб.

Аудитор путем опроса сотрудников бухгалтерской службы установил, что в АО «Агроснаб» проводится ежегодная инвентаризация расчетов, с учетом подписанных актов сверок расчетов. Так перед составлением годовой отчетности в Обществе со всеми имеющимися поставщиками производится сверка взаимных расчетов. По окончании сверки составляется акт зачета взаимных требований.

В процессе аудита было обращено внимание на акты сверки взаимных расчетов:

- акт сверки взаимных расчетов за период 2016 года между АО «Агроснаб» и Павловым В. К. (приложение 23);
- акт сверки взаимных расчетов за период 2016 года между АО «Агроснаб» и Иевлевым С.Н. (приложение 2).

После проверки первичной документации аудитором был составлен рабочий документ, в котором отражена проверка документов (таблица 3.4).

Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами оформлен в виде таблицы, в котором указываются номер счета и суммы по балансу. Документ подписывается председателем комиссии, и ставятся подписи всех членов комиссии.

Таблица 3.4  
Форма № 6 РД

Аудит оформления учетных документов по сверке расчетов

Аудируемое лицо: АО «Агроснаб»

Аудируемый период: с 01.01.2015 по 31.12.2016 г.

Наименование проверяемого объекта	Кредитор	Соответствие суммы задолженности	Период сверки	Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных нарушений
Акт сверки взаимных расчетов	Павлов В.К.	соответствует	2016	нет нарушений
Акт сверки взаимных расчетов	Иевлев С.Н.	соответствует	2016	нет нарушений

Аудитор \_\_\_\_\_ / Волобуев А.А.  
подпись                      расшифровка подписи

При проверке фактов хозяйственной деятельности с поставщиками в АО «Агроснаб» аудитор установил, что:

- операции по погашению задолженности подтверждены соответствующими платежными документами (квитанциями к приходным кассовым ордерам, выписками банка и платежными поручениями, актами зачета взаимных требований, и т. п.);

- подлинность и правильность оформления платежных документов (наличие всех обязательных реквизитов, выделение сумм НДС отдельной строкой, штампы банка и т. п.);

- соответствие данных платежных документов данным учетных регистров по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Воспользовавшись программой аудита и проверив все этапы программы, аудитор не выявил никаких нарушений и отклонений. Все договоры

в АО «Агроснаб» оформлены в соответствии с законодательными и нормативными актами, первичные документы оформлены надлежащим образом, аудитор может дать безоговорочно положительное аудиторское заключение.

### **3.3. Обобщение и реализация материалов проверки**

Аудиторское заключение представляет пользователям бухгалтерской отчетности информацию о ее достоверности.

Отчетность исследуемого Общества должна быть обязательно подвергнута аудиторской проверке, она должна быть опубликована в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (с изменениями и дополнениями) [5], ФЗ «Об акционерных обществах».

Форма аудиторского заключения, порядок его составления определены ФСАД № 1/2010. В соответствии с правилами ФСАД № 1/2010 аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой отчетности аудируемых лиц, содержащее выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора. В аудиторском заключении, которое должно быть представлено заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности, интересы которых достаточно разнообразны, в краткой форме должна быть представлена информация, воспринимаемая однозначно, а именно текст заключения должен быть лаконичным, ясным и понятным.

На указанном этапе проводится анализ результатов проверки по полученным данным.

Анализ результатов оценки аудита включает:

- обзор рабочих документов и подготовку итоговых рабочих документов;
- оценку существенности выявленных отклонений в АО «Агроснаб»;
- оценку представления и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности;
- значительные неучтенные расхождения между данными инвентаризации

и соответствующими счетами, которые не были должным образом проанализированы и исправлены;

– анализ финансового состояния АО «Агроснаб».

В ходе осуществления проверки аудитор изучил следующие документы: договоры, первичную документацию, карточку и анализ по счету 60, оборотно-сальдовую ведомость, бухгалтерский баланс.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что проверенные документы не имеют существенных искажений.

Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать собой оценку соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

При проверке аудитором данных документов, не было выявлено никаких существенных искажений и неточностей, и на основании этого аудитор дает безоговорочно положительное мнение о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности АО «Агроснаб». По результатам проверки составлено аудиторское заключение (приложение 29).

Согласно ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» определено, что при планировании процесса проверки, аудитор должен проанализировать существуют ли какие-либо события или условия которые обуславливают значительные сомнения способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки бухгалтерской отчетности. Согласно принципу допущения непрерывности деятельности определяется тот факт, что АО «Агроснаб» будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения

или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов.

Активы и обязательства формируются в связи с тем, что АО «Агро-снаб» сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе финансово-хозяйственной деятельности.

Одними из наиболее важных показателей, характеризующих финансовое положение Общества, выступают платежеспособность, ликвидность и устойчивое финансовое состояние.

Исследовав АО «Агроснаб» на способность продолжать свою деятельность непрерывно, получили следующие значения коэффициентов:

1. Коэффициент общей текущей ликвидности.

Общество считается ликвидным, если коэффициент общей ликвидности соответствует 1 - 2.

	Текущие активы, тыс. руб.	Краткосрочные обя- зательства, тыс. руб.	Коэффициент общей ликвидности
На 01.01.2015 г.	15091 /	12710 =	1,19
На 01.01.2016 г.	17186 /	11520 =	1,49

Анализируя рассчитанные показатели целесообразно указать, что, наблюдается тенденция увеличения значения данного показателя к концу анализируемого периода, Общество за исследуемый период имела возможность, как в начале 2015 года, так и к концу отчетного года полностью рассчитаться за счет оборотного имущества по своим долговым обязательствам.

2. Коэффициент критической ликвидности.

Коэффициент характеризует ту часть текущих обязательств, которая может быть погашена не только за счет наличности и легко реализуемых ценных бумаг, но и за счет ожидаемых поступлений за отгруженную продукцию, выполненные работы или оказанные услуги. Рекомендуемое значение данного показателя выше 1.

В отраженном нами случае наблюдается снижение значения расчетного показателя в течение анализируемого периода с 0,25 до 0,17.

	Денежные средства + Краткосрочные финансовые вложе- ния + Краткосрочная дебиторская задол- женность, тыс. руб.	Краткосрочные обя- зательства, тыс. руб.	Коэффициент кри- тической ликвидно- сти
На 01.01.2015 г.	(1413+1794) /	12710 =	0,25
На 01.01.2016 г.	(1210+810) /	11520 =	0,17

Коэффициент промежуточного покрытия принимает недостаточное значение, как на начало, так и на конец исследуемого года и не достигает нормативного значения.

### 3. Коэффициент абсолютной ликвидности.

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть краткосрочной задолженности предприятие может погасить в ближайшее время. Нормальное ограничение данного показателя находится в пределах 0,2 – 0,3.

	(Денежные средства + Краткосрочные финансовые вложе- ния), тыс. руб.	Краткосрочные обя- зательства, тыс. руб.	Коэффициент абсо- лютной ликвидности
На 01.01.2015 г.	(1413) /	12710 =	0,11
На 01.01.2016 г.	(810) /	11520 =	0,07

Необходимо отметить достаточно низкое значение коэффициента абсолютной ликвидности на начало и конец исследуемого периода. Величина данного показателя позволяет сделать вывод о том, что Общество не имеет возможности погашения краткосрочных обязательств, используя только высоколиквидные активы (денежные средства, при том, что финансовые вложения в Обществе отсутствуют).

4. Соотношение текущих активов и краткосрочных текущих пассивов (превышение « + », непокрытие « - »).

Определим соотношение текущих активов и краткосрочных текущих пассивов на основании данных годового бухгалтерского баланса 2016 года.

Положительное значение данного соотношения на начало и конец года свидетельствует об отсутствии дефицита собственного оборотного капитала АО «Агроснаб».

	Текущие активы, тыс. руб.	Краткосрочные обя- зательства, тыс. руб.	Соотношение, тыс. руб.
На 01.01.2015 г.	15091 -	12710 =	+2381
На 01.01.2016 г.	17186 -	11520 =	+5666

К концу года наблюдается некоторое увеличение собственного оборотного капитала.

В данном случае значение коэффициента текущей ликвидности на начало и на конец года попадают в пределы норматива, и коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами на начало и на конец 2016 года определяются ниже пределов нормативных значений. Следовательно, структуру баланса АО «Агроснаб» можно оценить как неудовлетворительную.

#### Расчет стоимости чистых активов.

Значение стоимости чистых активов выступает в качестве обоснования для возникновения, изменения и прекращения прав и обязанностей юридических лиц, то есть является юридическим фактом.

Активы, участвующие в расчете, - это денежное и неденежное имущество общества, в состав которого включаются по балансовой стоимости следующие статьи:

- внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы);

- оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса (запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы) за исключением стоимости в сумме фактических затрат на выкуп собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или ан-

нулирования, и задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

Пассивы, участвующие в расчете, - это обязательства общества, в состав которых включаются:

- долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства;
- краткосрочные обязательства по займам и кредитам;
- кредиторская задолженность;
- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- резервы предстоящих расходов;
- прочие краткосрочные обязательства.

#### Стоимость чистых активов

На 01.01.2015 г.  $1774 + 15091 - 3500 - 12710 = 655$  тыс. рублей;

На 01.01.2016 г.  $17186 + 1732 - 2500 - 11520 = 4868$  тыс. рублей.

Таким образом, в данных расчетах стоимость чистых активов АО «Агроснаб» принимает положительное значение, как на начало, так и на конец анализируемого периода, что означает стабильность стоимости чистых активов у организации. При этом наблюдается увеличение данного показателя к концу отчетного периода.

Следовательно, АО «Агроснаб» располагает чистыми активами, необходимыми для обеспечения обязательств перед участниками общества, как на начало, так и на конец отчетного периода. Кроме того, соблюдается неравенство в отношении величины уставного капитала.

### **3.4. Пути совершенствования учета расчетов с поставщиками**

Информация о расчетах, которые осуществляет Общество, имеет огромное значение, так как, основываясь на данных расчетов, принимаются управленческие решения. Чем выше качество информации о расчетах, тем выше качество управленческих решений, которые принимает пользователь.

Учетные параметры задолженности по расчетам оказывают влияние на ликвидность и платежеспособность, финансовое состояние как отдельного экономического субъекта, так и государства в целом. Более того они влияют на уровень инвестиционной привлекательности, кредитоспособности и общей рентабельности. Задолженность перед поставщиками формируется, как уже отмечалось, в связи с возникновением периода во времени от момента перехода права собственности на приобретенные товары, выполненные работы или оказанные услуги до момента их оплаты.

Так автор Уханова О.В. вносит предложение усовершенствовать анализ расчетов с поставщиками путем создания определенных таблиц, которые будут показывать задолженность каждому поставщику по договорам, сроками погашения задолженности по графику и фактически. Это сформирует возможность определить по каждой операции, соблюдение сроков поставки материальных ценностей и своевременность расчетов. Кроме того как считает данный автор «...хозяйственные операции должны отображаться только на основании своевременно и правильно оформленных документов с заполнением всех реквизитов Общества» [45].

Байдыбековой С.К. предложена методика анализа текущих обязательств, которая заключается в изучении структуры текущих обязательств, их оборачиваемости, определении степени платежеспособности и ликвидности предприятия, которые рассчитывают на основе данных финансовой отчетности, а также в осуществлении расчета предельной суммы текущих обязательств под влиянием таких факторов, как доходы, расходы деятельности, оборотные активы Общества. Это будет осуществлено с целью восстановления платежеспособности экономического субъекта и предотвращения его банкротства.

Как процесс совершенствования ведущими учеными осуществлена классификация долгов Общества перед поставщиками по параметру срочно-

сти: со сроком погашения до трех месяцев; от трех до шести месяцев; более шести месяцев [25].

В организациях Российской Федерации для усовершенствования учета расчетов с поставщиками нужно усовершенствовать не только теоретические разработки в системы учета текущих обязательств, но и практические внедрения. Разработать схему документирования расчетов между поставщиками и покупателями в зависимости от сроков и форм оплаты, схему документооборота расчетов с поставщиками и подрядчиками на предприятии. Это позволит полностью раскрыть учетную информацию для эффективного управления хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

Совершенствование ныне действующей системы учета текущих обязательств возможно лишь при условии ее унификации с международной, но при одновременном учете национальных особенностей. Это позволит полностью раскрыть учетную информацию для эффективного управления хозяйственной деятельностью [33].

Основными элементами контроля операций по обеспечению осуществления расчетов с поставщиками Общества и фактов их изменения являются:

- объекты, а именно, договоры, заключенные экономическим субъектом; расчетные операции; записи в первичных документах, учетных регистрах и отчетности; хозяйственные операции по учету фактов изменения обязательств в контексте расчетов с поставщиками и подрядчиками; информация о нарушениях и злоупотреблениях в ведении учета, которые нашли документальное подтверждение в актах ревизии, проверок, выводах аудиторов;

- субъекты, а именно, собственник и подразделения Общества, которые выполняют контрольные функции по формированию расчетов с поставщиками и подрядчиками (юридический отдел, коммерческий отдел, бухгалтерия).

В первую очередь контроль процесса снабжения начинается с оценки потенциального поставщика и качества сырья, материалов, оборудования,

энергоносителей, других ресурсов и услуг, приобретаемых Обществом. После подписания договоров контролером проверяется факт выполнения договорных отношений и расчетной дисциплины.

Одной из важнейших задач эффективной организации системы внутреннего контроля операций по обеспечению выполнения договорных обязательств на предприятиях является регламентирование его осуществления, то есть закрепление соответствующего порядка исполнения контроля в соответствующих приказах или положениях и формирование системы внутренних распорядительных документов:

- положении об учетной политике (в части урегулирования особенностей учетного отражения исполнения и изменения обязательств);
- положении о договорной работе;
- графике документооборота (фиксирование движения первичной учетной документации и отслеживание расчетов с поставщиками Общества);
- должностных инструкциях сотрудников (определение контрольных функций и реализация процедур контроля по выбранному объекту проверки).

На наш взгляд необходимо учитывать тот факт, что решения по поставкам принимаются в условиях, когда часто изменяются как внешние факторы экономической среды (экономические, политические, технические, законодательные, юридические, рынок, конъюнктура, предложение), так и внутренние (план поставки и задачи, связи организации, взаимоотношения с другими отделами, изменение ассортимента), что порождает определенные проблемы и ограничения.

Ключевая роль и место бухгалтерского учета расчетов с поставщиками заключается в налаживании системы своевременного информирования управленцев о моменте наступления исполнения обязательств, как со стороны контрагентов, так и со стороны самого Общества с целью принятия решений и оперативных мер [33].

Для менеджеров данные о состоянии расчетов очень важны, так как они принимают управленческие решения, которые оказывают прямое влияние на финансово-экономические показатели деятельности Общества.

Для работников организации имеет значение состояние расчетов по оплате труда, непогашенная задолженность по заработной плате, расчеты по возмещению материального ущерба, страхованию и прочим выплатам.

Если рассматривать Общество в целом, то своевременное и полное исполнение обязательств улучшает деловую репутацию организации, что повышает ее конкурентоспособность на рынке. Поэтому требуется очень прозрачная и качественная информация о состоянии расчетов.

В любой организации существует вероятность неоплаты или несвоевременной оплаты счетов. В результате этого может возникнуть дебиторская или кредиторская задолженность.

К основным недостаткам можно отнести: неполное оформление первичных документов и договоров.

Также в учетной политике организации отсутствует график документооборота. В связи с этим рекомендуется разработать график документооборота.

Документооборот понимается, прежде всего, как создание первичных учетных документов или получение их от других организаций, их принятие к учету, обработка, передача в архив.

Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком документооборота.

График документооборота - это график или схема, которые описывают движение первичных документов на предприятии от момента их создания до момента передачи на хранение.

Унифицированной формы графика документооборота нет. Каждое предприятие составляет график самостоятельно, исходя из особенностей дея-

тельности. Разрабатывает график документооборота главный бухгалтер, а утверждает руководитель Общества.

Правильное составление графика документооборота и его соблюдение способствуют оптимальному распределению должностных обязанностей между работниками, укреплению контрольной функции бухгалтерского учета и обеспечивают своевременность составления отчетности.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременную и качественную разработку документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота в организации осуществляет главный бухгалтер. Целесообразно вручить каждому работнику выписку из графика документооборота, в которой перечислены документы, относящиеся к сфере его деятельности.

Считаем необходимым предложить разработанный график документооборота для расчетов с поставщиками АО «Агроснаб», представленный в таблице 3.5.

В результате изучения всех бухгалтерских документов по учёту расчётов с поставщиками можно сделать следующие выводы.

Первичная учетная документация оформляется в целом в соответствии с нормативными документами, не содержит существенных искажений.

В документах имеются подписи исполнителя и главного бухгалтера, при том, что эти документы были распечатаны из программы, в которой ведётся бухгалтерский учёт. Подлинники всех этих документов хранятся в бухгалтерии, в них имеются необходимые подписи, а книги покупок и продаж пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью за подписью главного бухгалтера.

Таблица 3.5

## График документооборота по расчетам с поставщиками

№ п/п	№ формы	Наименование	Количество экземпляров	Периодичность заполнения	Сроки архивного хранения
1.		договор	2	по мере необходимости	
2.	КО - 2	расходный кассовый ордер	1	по мере необходимости	5 лет
3.	М - 2а	доверенность	1	по мере получения материальных ценностей	5 лет
4.	ОС - 1	акт (накладная) приёмки - передачи основных средств	2	при получении основных средств	10 лет
5.	ИНВ - 22	приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации	1	ежегодно при проведении обязательной инвентаризации и по мере необходимости	3 года
6.	ИНВ - 17	акт инвентаризации расчётов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами	2	устанавливается приказом Общества	3 года
7.	0401060	платёжное поручение	3	по мере необходимости	5 лет
8.		счет на оплату	4	по мере необходимости в случае прямого указания на данный вид расчетов в договоре	5 лет
9.	0401071	инкассовое поручение	3	по мере необходимости в случае прямого указания на данный вид расчетов в договоре	5 лет

В синтетических и аналитических регистрах недостатков выявлено не было.

Для того чтобы улучшить состояние расчетов в Обществе необходимо провести рациональную организацию контроля за состоянием расчетов с поставщиками и покупателями и полнить необходимый ряд задач:

1) регулярно отслеживать соотношение дебиторской и кредиторской задолженности. Значительный рост величины дебиторской задолженности создает угрозу финансовой устойчивости организации, а также побуждает привлекать дополнительные источники финансирования (в том числе заемные) для кредиторской задолженности, которая возникла в организации.

2) вести постоянный контроль за состоянием расчетов по просроченным задолженностям;

3) своевременно находить недопустимые виды дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе просроченную задолженность поставщиков; в государственный бюджет и государственные внебюджетные фонды РФ; задолженность по расчетам по возмещению материального ущерба и др.

4) создать стимулы своим клиентам без промедления платить по счетам путем предоставления специальных скидок;

5) создать систему оценки клиентов, установить формальные лимиты кредита каждому покупателю, которые будут определяться оценкой финансового положения конкретного покупателя;

6) сделать менеджеров по продажам ответственными за наблюдением и обновлением статуса покупателя;

7) разделить поставщиков на категории по степени их важности для деятельности и прибыльности компании, наладить сотрудничество с важными поставщиками;

8) отложить осуществление платежей менее важным поставщикам;

9) найти альтернативных поставщиков, предлагающих более выгодные условия сотрудничества, и использовать эту информацию для дальнейших переговоров с нынешними поставщиками.

Соблюдение всех выше приведенных рекомендаций приведет АО «Агроснаб» к финансово-стабильному состоянию, улучшит деловую репутацию организации, соответственно повысит ее конкурентоспособность на рынке.

## Заключение

Изучив учет и проведя аудит расчетов с поставщиками, можно сделать следующие выводы и предложения.

Бухгалтерский учет в АО «Агроснаб» ведется бухгалтерией. Обязанности по ведению отдельных разделов бухгалтерского учета в Обществе разделены между работниками бухгалтерии. Ответственность за ведение учета возложена на руководителя и главного бухгалтера. Учет в Обществе ведется в соответствии с утверждаемой учетной политикой. Оценив принятую в Обществе учетную политику, аудитор может прийти к выводу о формальном подходе к ее разработке и, в дальнейшем, применению.

В частности:

- учетная политика разрабатывалась на основе устаревших законодательных и нормативных актов;
- утвержденная учетная политика на 2016 год применяется с 1 января 2015 года,
- указанном документе должны быть утверждены также способы ведения бухгалтерского учета, методы оценки отдельных видов имущества и обязательств, порядок ведения инвентаризации, технология обработки учетной информации, порядок контроля за хозяйственными операциями.

В АО «Агроснаб» применяется автоматизированная форма учета.

Анализ основных экономических показателей деятельности АО «Агроснаб» показал, что в 2015 году выручка от продажи товаров, работ уменьшилась по сравнению с 2014 годом на 1 259 тыс. руб. или 5,9%. В 2016 году по сравнению с 2015 годом произошло увеличение выручки на 3 804 тыс. руб. или 19,0%. Показатель себестоимости продаж товаров, работ, услуг в 2015 году по сравнению с 2014 годом незначительное повышение составило на 968 тыс. руб. или 6,3%, но в 2016 г. по сравнению с 2015 г. наблюдалось значительное снижение на 14 285 тыс. руб. или 87,6 %.

Валовая прибыль АО «Агроснаб» имеет тенденцию к снижению в 2015 году по сравнению с предыдущим годом на 2 227 тыс. руб. или 37,7%. В 2015 году Общество закончило финансовый год получением валовой прибыли в размере 3 685 тыс. руб. Тогда как в 2016 году – 21 774 тыс. руб. В 2015 году среднегодовая стоимость основных производственных фондов увеличилась по сравнению с 2014 годом на 88 тыс. руб. или 5,5 %, а в 2016 г. дальнейшее увеличение собственной производственно–технической базы способствовало получению показателя равного 1 753 тыс. руб.

В Общества фондоотдача в 2015 году составила 11,9 руб., что на 1,4 руб. или 10,5 % больше, чем в 2014 году, а в 2016 году – 13,6 руб., что на 1,7 руб. или 14,3% больше аналогичного периода прошлого года.

В ходе изучения порядка ведения бухгалтерского учета расчетов с поставщиками в АО «Агроснаб» было установлено, что учет ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», к которому не предусмотрены субсчета.

Первичными документами по учету расчетов в АО «Агроснаб» и основанием для отражения операций на счетах бухгалтерского учета являются товарный накладные, акты, счета на оплату, расходные кассовые ордера, платежные поручения. При этом на все поставки и оказание услуг АО «Агроснаб» заключает договора с поставщиками.

Основными регистрами аналитического учета расчетов с поставщиками в АО «Агроснаб» являются оборотно-сальдовые ведомости по счету и карточка счета, формируемые в разрезе контрагентов. А регистром синтетического учета выступает анализ счета. Корреспонденция счетов характеризуется как типовая.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита оценивается эффективность системы внутреннего контроля, действующей у экономического субъекта. Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а также выявляет недостоверную информацию. Кроме того, при

подготовке общего плана и программы аудита аудиторам следует установить также приемлемые для нее уровень существенности, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

В ходе проведения аудита была проведена проверка правильности, законности ведения бухгалтерского учета расчетов с поставщиками. При этом проверялись первичные документы, используемые в АО «Агроснаб» для расчетов с поставщиками, на предмет полноты их заполнения. В ходе проверки документов по расчету с поставщиками не было выявлено никаких отклонений и нарушений, все документы оформлены в соответствии с законодательными и нормативными актами. Но следует отметить, что приобретение одних и тех же товаров у одного и того же поставщика оформляется разными документами. Данный факт свидетельствует об отсутствии единых документов по приему товаров.

Рассматриваемые первичные документы подвергались проверке на соответствие заключенных договоров купли-продажи. А сами договоры в ходе проведения аудиторской проверки проверялись на соответствие законодательству – требованиям Гражданского кодекса РФ.

Дальнейшая проверка расчетов с поставщиками предполагала проверку правильности отражения данных первичных документов в регистрах аналитического и синтетического учета. В ходе проведения данной проверки никаких отклонений или нарушений выявлено не было.

В ходе проведения аудиторской проверки также была проведена проверка правильности образования задолженности по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Для этого были проверены результаты проведения инвентаризации – акты сверки. По результатам проверки установлено, что задолженность не является просроченной, и отсутствуют расхождения по суммам с контрагентами.

После этого, была проведена проверка тождественности показателей: регистры аналитического учета – карточки счета 60 сверялись с регистрами синтетического учета – анализ счета 60. А данные анализа счета проверяются

на соответствие данных отчетности, а именно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В ходе данной проверки никаких отклонений выявлено не было.

В АО «Агроснаб» учет расчетов с поставщиками ведется правильно. Однако его можно сделать ещё более эффективным. Для этого предлагаются следующие мероприятия.

К приложению учетной политике необходимо разработать график документооборота (график прилагается).

Необходимо контролировать оборачиваемость дебиторской и кредиторской задолженности, а также состояние расчетов по просроченной задолженности, так как в условиях инфляции всякая отсрочка платежа приводит к тому, что предприятие реально получает лишь часть стоимости выполненных работ, оказанных услуг, поэтому целесообразно расширять систему авансовых платежей.