

АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ЯК ОСНОВИ КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ І ПІДРЯДНИКАМИ

AUDIT PROCEDURES AS A BASIS CONTROL PAYMENTS TO SUPPLIERS AND CONTRACTORS

Нікітчук К.М.

магістр,

Одеський державний аграрний університет

У статті висвітлено роль аудиту розрахунків із постачальниками та підрядниками в управлінні фінансово-господарською діяльністю підприємства. Обґрунтовано необхідність регулярного проведення аудиту та його вплив на достовірність та повноту інформації про стан розрахунків із кредиторами підприємства за одержані матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги, необхідної внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності для управління та розвитку підприємства. Розглянуто етапи проведення аудиту та різновиди аудиторських процедур.

Ключові слова: аудит, етапи аудиту, підрядники, постачальники, розрахунки, фінансовий стан, контроль, кредиторська заборгованість, кредитори, процедури аудиту.

В статье освещена роль аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками в управлении финансово-хозяйственной деятельностью предприятия. Обоснована необходимость регулярного проведения аудита и его влияние на достоверность и полноту информации о состоянии расчетов с кредиторами предприятия за полученные материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, необходимой внутренним и внешним пользователям финансовой отчетности для управления и развития предприятия. Рассмотрены этапы проведения аудита и разновидности аудиторских процедур.

Ключевые слова: аудит, этапы аудита, подрядчики, поставщики, расчеты, финансовое состояние, контроль, кредиторская задолженность, кредиторы, процедуры аудита.

The role of audit of calculations with suppliers and contractors in a management by activity of enterprise is reflected in the article. Need of regular performance of audit and its influence on authenticity and completeness of financial information on calculations with creditors of the enterprise for the received values, the performed works and the presented services is showed in the article. The stages of the audit and the types of audit procedures.

Keywords: audit, the stages of audit, contractors, suppliers, calculations, financial condition, control, accounts payable, creditors, audit procedures.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Аудит на сучасному етапі розвитку суспільства відіграє значну роль для будь-якого підприємства. Це зумовлено тим, що результат проведеної аудиторської перевірки дає змогу забезпечити формування на підприємстві інформації про факти господарської діяльності, адекватної реальному стану справ і заданій системі управління господарськими процесами.

Недосконалість ведення бухгалтерського обліку розрахункових операцій, недбалість працівників, шахрайство, зловживання службовими повноваженнями є причинами порушення розрахункової та фінансової дисципліни, тому актуальності набуває своєчасне, регулярне проведення аудиторських перевірок розрахунків із постачальниками та підрядниками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми

і на які спирається автор. Питання аудиту розрахункових операцій досить широко висвітлене у працях зарубіжних авторів, таких як Р. Адамс, Е.А. Аренс, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, Д.К. Лоббек, В.М. О'Рейлі, Л.Д. Паркер, Д.К. Робертсон, М.Б. Хірш, а також у працях вітчизняних авторів: А.М. Ужви, Ф.Ф. Бутинця, Н.І. Дорош, Я.В. Петракова, В.С. Рудницького, В.Я. Савченка, Б.Ф. Усача та ін. Аналіз результатів досліджень свідчить, що теоретичні та практичні розробки з контролю й аудиту розрахунків із постачальниками та підрядниками відображають ґрунтовне розуміння проблем, пов'язаних із трансформацією вітчизняної системи обліку. Проте неоднозначність підходів до висвітлення особливостей проведення аудиту даного виду зобов'язань свідчить про необхідність та актуальність подальших досліджень та напрацювань щодо уточнення та поглиблення знань стосовно методики проведення аудиту даного питання.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. На нашу думку, залишаються недостатньо опрацьованими питання методики й організації аудиту розрахунків із постачальниками і підрядниками, документального оформлення операцій по розрахунках, автоматизації їх контролю. Також серед опублікованих наукових праць недостатньо досліджена та сформована система ознак виявлених помилок під час контролю розрахунків із постачальниками та підрядниками, тому цей напрям підлягає подальшому вдосконаленню.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті полягає у виділенні різних видів аудиторських процедур (аналітичних та альтернативних), використання яких необхідно під час аудиторської перевірки, а також визначення порядку проведення аудиторської перевірки розрахунків.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Для нормального функціонування всіх ланок суб'єкта господарювання необхідно мати достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, зокрема про кредиторську заборгованість. Особливе місце в кредиторській заборгованості займають численні розрахунки з постачальниками і підрядниками.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо зобов'язань та її розкриття у фінансовій звітності визначено П(С)БО 11 «Зобов'язання» [1]. У міжнародній практиці порядок визначення та відображення короткострокових зобов'язань визначається відповідно до МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [1], МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [2].

Через різницю в часі між процесом поставання та сплатою за рахунками розрахунки з постачальниками та підрядниками майже завжди супроводжуються появою поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Дані операції є численними та важко контролюються, а невиправданий рівень поточних зобов'язань значною мірою впливає на платоспроможність, ліквідність та інвестиційну привабливість підприємства. Перераховані фактори змушують зі значною увагою та серйозністю ставитися до даного виду розрахунків, оскільки він відіграє важливу роль в ефективному управлінні підприємством.

Економічна сутність аудиту розрахунків із постачальниками та підрядниками розкривається в його меті. Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», мета аудиту полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками [3].

Під час проведення аудиту розрахунків необхідно вирішити низку завдань, серед яких:

- перевірка стану обліку і контролю над зовнішніми розрахунковими операціями;
- перевірка списання заборгованості з минулим терміном позову;
- перевірка повноти та правильності розрахунків із постачальниками і підрядниками;
- встановлення реальності дебіторської та кредиторської заборгованості;
- перевірка повноти і правильності обліку розрахунків із покупцями та замовниками;
- перевірка наявності простроченої дебіторської і кредиторської заборгованості;
- перевірка обліку розрахунків за претензіями;
- перевірка повноти та правильності обліку розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами;
- встановлення дебіторської та кредиторської заборгованості, за якою минув термін позову.

Аудит розрахунків із постачальниками і підрядниками повинен проводитися у три етапи:

I етап – перевірка інструкцій, положень та облікової політики підприємства у частині здійснення розрахунків підприємства, оцінка ризику і ступеня істотності;

II етап – аудиторська перевірка по суті: перевірка актів звірення з контрагентами підприємства, проведення позитивних та негативних вибірових опитувань, одержання зовнішніх документальних свідчень про можливість погашення зобов'язань, перевірка наявних і безготівкових форм розрахунків;

III етап – аналіз бухгалтерської звітності для підтвердження вірогідності та реальності.

Предметна і детальна частини методики аудиту розрахункових операцій реалізуються за допомогою різних аудиторських процедур, що містять арифметичний контроль, прийоми документального аналізу, звірення синтетичного й аналітичного обліку, відстеження облікових записів за кореспондуючими рахунками, тестування та підтвердження оборотів і сальдо за рахунками бухгалтерського обліку, аналітичні процедури.

Аналітичні процедури – це процедури, що складаються з оцінок фінансової інформації, виведених аудитором виходячи з імовірних та очікуваних відносин між фінансовими і нефінансовими даними. Рамки аналітичних процедур можуть коливатися від простих порівнянь (порівняльний аналіз) до використання складних моделей за наявності множинних зв'язків та елементів даних (регресійний аналіз). Застосування аналітичних процедур повинно бути передбачене під час порівняння сум по рахунках зобов'язань із даними попереднього періоду і даними поточного періоду для встановлення відхилень, які виникли по залишках на рахунках зобов'язань. Мета аналітичних процедур полягає у наданні аудитору допомоги під час планування характеру, тимчасових рамок та глибини проведеного аудиту, одержання фактичних даних і перевірки всіх значних відхилень.

Однак не завжди використання стандартних аудиторських процедур можливо, і тоді передбачається застосування альтернативних аудиторських процедур.

До альтернативних аудиторських процедур належать:

- метод «приймання – відмовлення», коли рівень суттєвості досліджується менш ніж за 100% залишків по рахунках;

- метод обмеження перевірки, коли аудитор досліджує всі значні угоди й аналітичні процедури на визначену дату;

- перевірка договорів постачання, транспортних документів і документів про наступні грошові надходження як засвідчення факту одержання вантажу покупцем.

Альтернативні аудиторські процедури необхідні для одержання доказів про відсутність в аудиторському висновку пункту про обмеження обсягу аудиту, якщо спостереження аудиторської організації за інвентаризацією розрахунків неможливо через деякі фактори.

Для перевірки аналітичних рахунків кредиторської заборгованості альтернативними процедурами можуть застосовуватися перевірка виплат коштів чи переписування із третіми сторонами для одержання доказів відносно передумови існування та перевірка первинних документів (наприклад, накладних на одержання товару) для одержання доказів щодо передумови повноти [4].

Здійснюючи аудиторську перевірку кредиторської заборгованості, аудитор повинен звернути увагу на повноту, реальність та правомірність виникнення зобов'язань. Потрібно враховувати, що довести повноту відображення зобов'язань значно складніше, ніж реальність цього зобов'язання. Це пов'язано з тим, що реальність існування зобов'язання підтвердити досить легко шляхом одержання доказів існування того чи іншого реального активу. Натомість підтвердження факту існування неврахованого зобов'язання викликає труднощі. Під час аудиторського аналізу зобов'язань підприємства перевіряється, чи всі операції враховані. У цьому разі, проводячи аудит, необхідно брати до уваги можливість існування факту неврахованих зобов'язань підприємства.

Під час перевірки повноти і вірогідності зобов'язань та розрахунків аудитором можуть бути виявлені порушення, які класифікують залежно від відхилень від чинного законодавства чи нормативних актів, що визначають організацію і методологію обліку; унаслідок недотримання протягом звітного року прийнятої облікової політики відображення в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій та оцінки майна; порушення принципу відне-

сення доходів і витрат до своїх звітних періодів; унаслідок недотримання тотожності даних аналітичного обліку оборотам та залишкам по рахунках аналітичного обліку.

Порушення достовірності бухгалтерських документів може виникнути в таких випадках: у разі неправильності оформлення і висновку договорів комісії, договорів постачання товарів; у разі неправильності оформлення первинної документації (використані бланки неустановленої форми, не заповнені всі необхідні реквізити, використані зайві чи неналежні реквізити); відображення свідомо незаконних за змістом операцій; відображення господарських операцій, що насправді на підприємстві не виконувалися (цілком чи частково); наявність підроблених документів (матеріальна підробка) та документів, що містять свідомо помилкові дані (інтелектуальна підробка); наявність документів, що містять випадкові помилки.

Практично всі порушення, допущені бухгалтерами, можна об'єднати у дві групи:

- помилки у веденні обліку (відсутність системи в обліковій діяльності, випадкові помилки);
- повторювані помилки (незнання правил ведення бухгалтерського обліку, податкового законодавства).

Найбільш поширеною помилкою, що допускається під час ведення обліку розрахунків і зобов'язань, є порушення правил складання та оформлення документів. Перевірка дотримання правил оформлення первинних документів дає можливість виявити не тільки порушення, а й приховувані за ними зловживання.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Проведене дослідження показало, що аудиторська перевірка розрахунків із постачальниками та підрядниками є важливим елементом у системі господарського контролю, адже своєчасний аудит забезпечує формування повної та достовірної інформації про стан розрахунків із постачальниками та підрядниками за одержані матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги, необхідної внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності для управління та розвитку підприємства. Нами було виділено різні види аудиторських процедур (аналітичні та альтернативні), використання яких необхідно під час аудиторської перевірки, оскільки аналітичні процедури надають аудитору допомогу під час одержання фактичних даних і перевірки всіх значних відхилень, а альтернативні, своєю чергою, необхідні для одержання доказів про відсутність в аудиторському висновку пункту про обмеження обсягу аудиту в тих чи інших випадках. Також нами визначено порядок проведення аудиторської перевірки розрахунків.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
3. Міжнародний стандарт аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>.
4. Ужва А.М. Ефективна модель розрахунків з постачальниками і підрядниками / А.М. Ужва, О.В. Тімкова // Економіка та держава. – 2014. – № 12. – С. 92–95.