

УДК 657.6

А. М. Ужва,
к. е. н. доцент, доцент кафедри обліку та економічного аналізу,
Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського, м. Миколаїв
О. В. Тімкова,
магістрант, Миколаївський національний університет
імені В.О. Сухомлинського, м. Миколаїв

ЕФЕКТИВНА МОДЕЛЬ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ ПІДПРИЄМСТВА

A. Uzhva,
PhD, associate professor,
associate professor of the account and economic analysis, Mykolayiv V.O. Suhomlinskiy National University
O. Timkova,
Master, Mykolayiv V.O. Suhomlinskiy National University

THE EFFECTIVE MODEL OF AUDIT OF CALCULATIONS WITH SUPPLIERS AND CONTRACTORS
OF THE ENTERPRISE

У статті висвітлено роль аудиту розрахунків з 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. Так, авторами було запропоновано ефективну модель аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками, в якій чітко виділено рекомендовані етапи проведення перевірки та відповідні аналітичні процедури. Модель, в свою чергу, може слугувати певною інструкцією до здійснення аудиту даного виду розрахунків. Також у статті відображено ті важливі моменти, на які аудитор обов'язково повинен звернути свою увагу при перевірці розрахунків з постачальниками та підрядниками.

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 effective model of audit of calculations with suppliers and contractors with the recommended stages of verification and with proper analytical procedures was offered by authors. This model can serve as certain instruction to realization of audit of this type of calculations. Also in the article there are those important moments on which a public accountant necessarily must turn the attention at verification of calculations with suppliers and contractors.

Ключові слова: аудит, етапи аудиту, ефективна модель аудиту, підрядники, постачальники, розрахунки, фінансовий стан.

Key words: audit, the stages of audit, the effective model of audit, contractors, suppliers, calculations, financial condition.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сучасні взаємовідносини між суб'єктами господарювання супроводжуються виникненням поточної кредиторської заборгованості. Даний вид зобов'язань є наслідком розбіжності в часі між моментом постачання та моментом сплати за рахунками. Цей фактор чинить безпосередній вплив на оцінку ефективності управління підприємством. Адже поточна

кредиторська заборгованість перед постачальниками та підрядниками представляє собою з одного боку можливість підприємства тимчасово використовувати запозичені ресурси, з іншого — загрозу рівню показників ліквідності та платоспроможності суб'єкта господарювання. Тобто прорахунки у взаємовідносинах з постачальниками та підрядниками сприяють виникненню простроченої заборгованості, яка, в

свою чергу, може призвести до погіршення репутації підприємства. Причиною порушення розрахункової й фінансової дисципліни є недосконалість ведення бухгалтерського обліку розрахункових операціях, недбалість працівників, шахрайство, зловживання службовими повноваженнями. Тому актуальності набуває своєчасне, регулярне проведення аудиторських перевірок розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Своєчасний аудиторський контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками забезпечує формування повної та достовірної 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. Аудит також перевіряє та контролює відповідність усіх господарських дій підприємства законодавчо-нормативній базі України.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вивченню особливостей розрахунків з постачальниками та підрядниками та проблем, пов'язаних із їх обліком і своєчасним контролем, присвячені праці таких вітчизняних вчених, як В.В. Бабіч, Т.А. Бурова, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, Г.В. Власюк, С.Ф. Голов, В.М. Кондраков, Н.В. Остапенко, О.М. Петрук, М.А. Пятов, В.В. Сопко та багатьох інших [2, с. 41]. Не обминули дану галузь розрахункових відносин і праці таких зарубіжних вчених: А.А. Бернстайн, М.Ф. Ван Бред, Е.С. Хендріксен, Р.З. Чейз та інших [6]. В них розкрито наукові підходи до визначення економічної сутності категорії зобов'язання за товари, роботи, послуги, висвітлено важливість аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками для успішного керівництва фінансово-господарської діяльності підприємства. Але в умовах сьогодення відсутня цілісна модель проведення аудиторської перевірки розрахунків з постачальниками та підрядниками, яка б забезпечувала беззаперечну якість та прозорість інформації про даний вид розрахунків. Тобто, незважаючи на значні напрацювання, єдиної позиції у висвітленні даного поняття серед вчених не існує. 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.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідження особливостей проведення аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками, побудова оптимальної рекомендованої моделі його проведення, яка забезпечить встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості й законності відображення інформації про даний вид розрахунків у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Розподілом праці, розвиток фінансово-господарських взаємовідносин між суб'єктами господарювання збільшили кількість здійснюваних операцій між підприємствами. Найпоширенішими серед цих операцій є: постачання сировини і матеріалів для забезпечення виробничого процесу та сплата за них. Через різницю в часі між процесом постачання та сплатою за рахунками розрахунки з постачальниками та підрядниками майже завжди супроводжують-

ся 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 ставитись до даного виду розрахунків. Тому регулярний аудит розрахунків з постачальниками та підрядниками відіграє важливу роль у ефективному управлінні підприємством.

Економічна сутність аудиту розрахунків з 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 [4].

Виходячи з мети, можна виділити основні завдання аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками. По-перше, це — контроль за дотриманням чинного законодавства і перевірка наявності та правильності оформлення документів з поставки матеріальних цінностей (договорів, рахунків-фактур, актів зв'язання розрахунків). По-друге, це — встановлення причин і строків виникнення заборгованості за розрахунками, визначення її реальності та шляхів її погашення; встановлення правильності здійснення розрахунків за даною заборгованістю та відображення їх в обліку. Наступним завданням аудиту є підтвердження повноти та своєчасності оприбуткування отриманих цінностей і обліку спожитих робіт, послуг. Також важливим є визначення правильності оцінки отриманих товарів при бартерних (товарообмінних) операціях.

На нашу думку, аудит розрахунків з постачальниками та підрядниками доцільно здійснювати в три етапи (рис. 1).

При аудиті виконання договорів купівлі-продажу необхідно перевірити повноту та своєчасність прийняття матеріальних цінностей та правильність визначення їх якості та залікової маси. Обов'язково потрібно переконатись, що на підприємстві адекватно використовуються ціни, надбавки та знижки, що відшкодування транспортно-заготівельних витрат здійснюється за діючими нормативами і тарифами. Важливим моментом є правильність оплати простою машин при очікуванні відвантаження продукції. Також аудитор перевіряє своєчасність надання й повернення тари сторонами договору відповідно до його умов та чи відбувається притягнення до матеріальної відповідальності сторін за порушення договорних зобов'язань.

На наш погляд, обов'язкової уваги аудитора потребує поточний аудит виконання умов розрахунків з боку керівників, фахівців обліково-економічної служби. Правильність і достовірність даних по масі відвантажених товарів (продукції) перевіряється шляхом зіставлення товарно-транспортних накладних, подорожніх листів, журналів вагара, квитанцій прийняття продукції. При виявленні невідповідності даних про кількість відвантаженої та прийнятої продукції аудитор встановлює причини та осіб, відповідальних за нестачу, і вимагає відшкодування підприємству збитків.

Перевірка виконання договірних зобов'язань за номенклатурою, кількістю, цінами, тарифами, строками поставки, якістю товарів полягає в тому, що за кожним первинним документом (ТТН, рахунок-фактура) аудитор перевіряє повноту оприбуткування товарів, їх комплектність. Для цього він дані первинних документів порівнює із записами книг складсь-



Рис. 1. Ефективна модель аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками

кого обліку, із відповідними бухгалтерськими рахунками і журналами-ордерами. При цьому може бути виявлено неоприбуткування матеріальних цінностей, завищення вартості придбаних товарів, занесення на рахунки виробництва без попереднього їх відображення на рахунках, відповідних придбаних товарів; оприбуткування менш цінних матеріальних цінностей і укриття більш якісних. Для визначення таких фактів документальне дослідження розрахункових операцій ми радимо проводити паралельно з інвентаризацією в момент надходження матеріальних цінностей, що є завданням внутрішнього аудиту, а також із зустрічним зіставленням розрахунків з постачальниками і опитуванням осіб, відповідальних за використання матеріальних цінностей або за їх прийняття.

Важливим елементом аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками є перевірка правильності застосування цін, націнок, знижок, надбавок та визначення податку на додану вартість, для чого аудитор складає звірку цих даних з договорами та інструкціями про порядок їх розрахунку. На розміри платежів впливають умови доставки товарів, виконання яких також слід контролювати. Аудитор також контролює повноту компенсації постачальниками витрат по самостійній доставці матеріальних цінностей, при транспортуванні продукції власним транспортом підприємства-покупця.

Другим етапом аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками, на нашу думку, повинен бути аудит документального відображення надходження вантажів (робіт, послуг). На цьому етапі аудитор перевіряє первинні документи з надходження товарів від постачальників: товарно-транспортні накладні (ТТН) при поставці товарів автотранспортом, залізничні накладні при поставці залізничним транспортом, коносамент при доставці вантажу морським шляхом, рахунки-фактури, вантажні митні декларації. При перевірці розрахунків з підрядниками аудитор вивчає порядок прийому виконаних робіт та послуг шляхом дослідження актів прийому-здачі виконаних робіт (послуг).

Також обов'язковій перевірці з боку аудиторів підлягає правильність оформлення та обліку довіреностей. При цьому перевірці підлягає: порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на отримання матеріальних цінностей; порядок відпуску матеріальних та нематеріальних активів покупцям за довіреністю; облік довіреностей у журналі реєстрації довіреностей; відображення в аналітичному обліку даних про місце зберігання, нумерацію, кількість і вартість бланків довіреностей; наявність і правильність оформлення актів про списання бланків довіреностей, які складаються не рідше одного разу на квартал; відповідальність за несвоєчасне та неповне оприбуткування одержаних за виданими довіреностями цінностей [3, с. 376].

Третім етапом ефективною моделі аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками є перевірка відображення в обліку даного виду розрахунків. Аудитор порівнює дані журналу 3 і відомості аналітичного обліку 3,3 з реєстром операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками, книгою обліку придбання товарів, даними декларації з податку на додану вартість. Звіряє дані цих документів з даними первинних документів: товарно-транспортними накладними (ТТН), рахунками-фактурами, вантажно-митними деклараціями (ВМД). Аудитор акцентує увагу на правильності переносу сум, дотриманні кількості, якості, термінів поставки, на наявності оплати та порядку розрахунку податкових зобов'язань.

При аудиті розрахунків з підрядниками аудитор перевіряє: включення об'єктів робіт і послуг в титульний список; забезпечення відповідними джерелами фінансування; наявність проектно-кошторисної документації на об'єкти будівництва; укладання договорів з підрядниками та умови розрахунків (по об'єкту в цілому, по завершенню етапів); правильність застосування цін, розцінок, відображення обсягів виконаної роботи; достовірність поданих до оплати рахунків з доданими до них актами виконаних робіт. При встановленні фактів перевищення

виконаних робіт, неправильного застосування цін, включення в розрахунок витрат, не передбачених кошторисом, необхідно провести контрольний замір виконаних обсягів будівельно-монтажних робіт.

Аудит операцій із придбання та передавання за мовником підряднику обладнання та будівельних матеріалів здійснюється за даними рахунку 205 "Будівельні матеріали" [5, с. 53]. Аудитор перевіряє собівартість заготовлених матеріальних цінностей, відповідність їх кошторисним розцінкам, наявність понаднормативних запасів невстановленого і переданого підряднику обладнання, забезпечення його цілісності і здійснення заходів щодо прискорення введення його в дію. Одночасно аудитор перевіряє, як забудовник контролює додержання режиму економії у витрачанні будівельних матеріалів підрядником при виконанні будівельно-монтажних робіт.

Важливо, щоб, перевіряючи акти приймання забудовником від підрядника виконаних етапів будівельно-монтажних робіт, об'єктів і споруд, аудитор встановив рівень дотримання правил прийому цих робіт, випадки завищення їх вартості. При вивченні актів контрольного заміру робіт зустрічній перевірці підлягають документи на виконані роботи, відображені в обліку забудовника та дані установи банку, який фінансує і кредитує забудовника. Випадки відмови банку від оплати виконаних робіт аудитор вивчає із залученням підрядника, з'ясовує причини, встановлює осіб, відповідальних за порушення правил виконання та фінансування капітальних вкладень.

Аудитор обов'язково контролює своєчасність і правильність розрахунків з підрядними організаціями за виконані роботи за аналітичним рахунком до рахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" [5, с. 58], керуючись нормативними документами про розрахунки та про штрафи за порушення правил здійснення розрахункових операцій (за завищення обсягів та вартості виконаних робіт, наданих послуг, поставлених товарів).

У процесі перевірки підприємства аудитор складає робочі документи, котрі слугують основою для формування аудиторського висновку. Також вони є підтвердженням того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та чинних законодавчо-нормативних актів [3, с. 384]. Так, Реєстр перевірки договорів з постачальниками та підрядниками відображає оцінку правильності, об'єктивності, точності складання договору поставки, відповідності облікових даних даним за договором: асортимент, кількість, якість, строки і порядок поставки, ціна, а також даним первинних документів і облікових регістрів. Реєстр виявлених порушень чинного законодавства у договорах купівлі-продажу складається у разі виявлення невідповідності договорів купівлі-продажу чинному законодавству. Реєстр перевірки договірних зобов'язань — при проведенні контролю виконання договірних зобов'язань постачальника з кількості, номенклатури, ціни, термінів постачання та якості товарів. Відомість перевірки надходжень вантажів відображає результати перевірки даних первинних документів і облікових регістрів синтетичного та аналітичного обліку. Реєстр перевірки простроченої заборгованості за розрахунками з постачальниками та підрядниками складається за підсумками перевірки ведення аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за Відомістю 3,3.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Проведене дослідження показало, що аудиторська перевірка розрахунків з постачальниками

та підрядниками є важливим елементом у системі господарського контролю. Адже своєчасний аудит забезпечує формування повної та достовірної інформації про стан розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги, необхідної внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності для управління та розвитку підприємства. Запропонована нами, ефективна модель аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками передбачає три етапи: аудит договорів купівлі-продажу; аудит документального відображення надходження вантажів (робіт, послуг); аудит відображення в обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. До кожного етапу у статті наведено проблемні моменти та відповідні процедури перевірки, запропоновано ряд необхідних для перевірки робочих документів аудитора.

Література:

1. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навч. посіб. (для студентів вищих навчальних закладів) / О.Я. Базилінська. — К.: Центр учбової літератури, 2008 — 328 с.
2. Власюк Г.В. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками / Г.В. Власюк // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. — 2009. — № 5. — С. 40—44.
3. Майданевич П. М. Аудит: навч. посіб. / П. М. Майданевич, О. І. Волошина. — Сімферополь: ПП "Підприємство Фенікс", 2008. — 700 с.
4. Міжнародний стандарт аудиту 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту" [Електронний ресурс] // Аудиторська палата України [офіційний сайт]. — 2010. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>
5. Утенкова К.О. Аудит: навч. посіб. / К.О. Утенкова. — К: Алерта, 2011. — 408 с.
6. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бред; [Пер. с англ. Я.В. Соколова]. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 576 с.

References:

1. Bazilins'ka, O.Ya. (2008), *Finansovyy analiz: teoriya ta praktyka: navch posib. (dlya studentiv vyschikh navchal'nykh zakladiv)* [Financial analysis: theory and practice: The manual (for students of higher educational institutions)], Tsentr uchbovoi literatury, Ukraine.
2. Vlasiuk, H.V. (2009), "Ways of improvement of accounting of calculations with suppliers", *Derzhava ta rehiony. Seriya: Ekonomika ta pidpryemnytstvo*, no. 5, pp. 40—44.
3. Majdanevych, P.M. and Voloshyna, O.I. (2008), *Audyt: navch. posib. [Audit: Manual]*, PP "Pidpryemstvo Feniks", Simferopol', Ukraine.
4. Auditor chamber of Ukraine (2010), *The international standard of audit 200 "General aims of the independent auditor and carrying out audit according to the International standards of audit"*, available at: http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=702 (Accessed 03 october 2014).
5. Utenkova, K.O. (2011), *Audyt: navch. posib. [Audit: Manual]*, Alerta, Kyiv, Ukraine.
6. Hendriksen, Je.S. and Van Bred, M.F. (2000), *Teoriya buhgalterskogo ucheta (Per. s angl. Ya.V. Sokolova)* [The theory of accounting (translation from English by Ya.V. Sokolova)], *Finansy i statistika*, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 05.10.2014 р.