

6. Obushchak, T.A. (2007), "The essence of the financial condition of the company", *Aktualni problemy ekonomiky*, no 9, pp. 92-100.
7. Ostapiuk, N.A. (2011), "Methods of assessing the financial situation of the company in terms of inflation", *Visnyk ZhDTU*, no 1(55), pp. 127–129.
8. Ruda, R.V. (2010), "Evaluation of the financial condition of the company: the nature and necessity", *Visnyk Berdianskoho universytetu menedzhmentu i biznesu*, no 1(9), pp. 61–65, available at: <http://koris.com.ua/other/16818/index.html>
9. Sokolova, L.S. (2010), "Financial condition of the enterprise: assessment and modeling of the mechanism control", *Spravochnik ekonomista*, no 9, available at: http://profiz.ru/se/9_10/finansovoe_sostoeanie

УДК 657.6

Візіренко С.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Запорізький національний технічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ

Vizirenko S.V.,
cand. sc. (econ.), assistant professor of
accounting and auditing department,
Zaporizhia National Technical University

IMPROVING THE AUDIT OF PAYMENTS WITH SUPPLIERS AND CONTRACTORS

Постановка проблеми. Нормальне функціонування облікового процесу неможливе без належної організації обліку заборгованості перед постачальниками та підрядчиками, яка виникає через розрив у часі від моменту переходу права власності на придбані товари, виконані роботи чи надані послуги та моменту оплати.

Значимість організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядчиками визначається тим, що облікові показники заборгованості за розрахунками впливають на ліквідність та платоспроможність підприємства, його фінансову міцність та рівень інвестиційної привабливості.

Підґрунтям оцінки якості організації обліку та оптимальності системи розрахунків загальноновизнано аудит розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми удосконалення аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками розглядаються в працях таких видатних вітчизняних науковців, як: Б.Ф. Усач, В.В. Сопко, К.О. Утенкова, Ф.Ф. Бутинець, Л.П. Кулаковська, Л.Н. Шкіря та ін. Проте, в умовах трансформації складання фінансової звітності за міжнародними стандартами виникає нагальна потреба в подальшому вивченні питань з даної теми.

Постановка завдання. Метою статті є удосконалення документального забезпечення аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі господарської діяльності підприємства постійно вступають у різні розрахункові відносини з постачальниками та підрядниками. Метою аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», яким установлені загальні цілі незалежного аудитора та пояснюється характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному

аудитору досягнути цих цілей є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності ведення розрахунків з постачальниками та підрядниками за отримані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги [1].

Основними завданнями аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками є: перевірка наявності та правильності оформлення первинної документації; законність виникнення і своєчасність погашення кредиторської заборгованості; правильність відображення в обліку зобов'язань; дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її вплив на платоспроможність підприємства; перевірка правильності відображення інформації у регістрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Для забезпечення якості проведення аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками аудитор має чітко визначити аудиторські процедури та методи.

Вибір методу або процедури – це результат емпіричного професійного судження безпосередньо аудитора, який опирається на мету та обставини власне замовлення на аудиторську послугу, з одного боку, і на особистий досвід і кваліфікацію – з іншого. Процедури складаються з певної послідовності застосовуваних методів. Однак це не означає, що будь-який метод контролю «закріплений» за конкретною аудиторською процедурою. Залежно від обставин замовлення до складу аудиторської процедури можуть входити різні методи. Саме в підборі оптимальної й відповідної кількості та виду того чи іншого методичного прийому залежить якість аудиторської послуги [7].

Перелік аудиторських процедур має плануватись відповідно до норм МСА 500 «Аудиторські докази», яким визначено з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності, та відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятих аудиторських доказів, що дадуть йому можливість сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, та які необхідні для проведення аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками (табл. 1) [4].

Таблиця 1

Програма аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками

№	Перелік етапів аудиторської перевірки	Виконавець	Індекс робочого документу	Примітка
1	Перевірка залишку заборгованості за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах		РДКЗ 1.1	
2	Перевірка наявності активів звірки і відповідності їх даним аналітичного і синтетичного обліків		РДКЗ 1.2	
3	Направлення запитів на підтвердження заборгованості			
4	Визначення розбіжностей між отриманими відповідями на відправлені запити по підтвердженню КЗ із наявними на підприємстві актами звірень і залишків в аналітичному обліку КЗ			
5	Перевірка наявності договорів, що передбачають авансову оплату			
6	Перевірка правильності оформлення документів на одержання ТМЦ і своєчасності надання їх у бухгалтерію			
7	Перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків		РДКЗ 1.3	
8	Перевірка розрахунків по товарообмінним операціям			
9	Перевірка правильності відображення КЗ у балансі			
10	Перевірка на наявність у складі КЗ отриманих претензій		РДКЗ 1.4	
11	Складання реєстру визначення заборгованості з терміном позовної давності, що минув, причини її виникнення		РДКЗ 1.5	
12	Перевірка результатів проведення інвентаризації КЗ			
13	Проведення вибіркової перевірки з метою перевірки рахунків, накладних, отриманих від постачальників, з даними складського і бухгалтерського обліків		РДКЗ 1.6	
14	Перевірка суцільним методом списання нестач, втрат і псування запасів з вини постачальників		РДКЗ 1.7	
15	Проведення пошуку невідображених зобов'язань шляхом тесту відсікання		РДКЗ 1.8	

Джерело: розробка автора

Для того, щоб підтвердити правильність відображення в обліку та своєчасність розрахунків підприємства з постачальниками та підрядниками, особливу увагу аудитор слід звернути на своєчасність поставок, відповідність кількості та якості поставленої продукції вимогами договору, на використання підприємством своїх прав у разі порушення умов договору, правильність та обґрунтованість цін. У разі перевірки повноти і правильності оприбуткування отриманих від постачальника запасів, дотримання діючих цін і тарифів завданням аудитора є встановлення:

- наявності, достовірності та правильності оформлення договорів на доставку запасів;
- повноти і своєчасності оприбуткування запасів, що надійшли від постачальників;
- достовірності та законності розрахунків з постачальниками і підрядниками;
- дотримання строків позовної давності.

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази», перевірка записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їх характеру та джерела отримання інформації, а також у разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності заходів внутрішнього контролю над їх формуванням [8].

Перевірка передбачає дослідження документів та відображення інформації в облікових регістрах. Це одна з найважливіших процедур аудиту. У ході перевірки розрахунків з постачальниками та підрядниками аудитор перевіряє первинні документи: прибуткові від постачальників та видаткові, а також облікові регістри: як бухгалтерські, так і податкові. Особливої уваги потребують податкові накладні, їх вірне оформлення, тому що невірний порядок видачі та заповнення податкової накладної при відображенні податкового кредиту з ПДВ загрожує підприємству штрафами.

Аудитор при перевірці розрахунків з постачальниками та підрядниками має встановити правильність кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, що дає змогу виявити не тільки помилки, а й розкрити факти навмисного викривлення облікових даних з метою приховування допущених зловживань. Правильність розрахунків перевіряють зіставленням операцій з оплати рахунків з виписками банку або іншими грошовими документами, ці дані повинні збігатися.

Аудиторська процедура спостереження актуальна на етапі інвентаризації. Аудитору потрібно здійснювати спостереження за проведенням інвентаризації кредиторської заборгованості та за процедурою відображення результатів інвентаризації в облікових регістрах підприємства.

Процедура запиту застосовується аудитором в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших процедур. З загального переліку контрагентів відбираються з урахуванням необхідного відсотка підтвердження, відповідного рівня суттєвості та запланованих аудиторських ризиків ті контрагенти, яким направляються запити. Оцінивши отримані відповіді, аудитор формує свою думку від відібраних контрагентів та приймає рішення відносно застосування або незастосування інших аудиторських процедур.

Аналітичні процедури представляють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій доречній інформації, або значно відрізняються від очікуваних показників [5]. Додаткові вказівки стосовно аналітичних процедур визначено в МСА 520 «Аналітичні процедури».

Основна мета застосування аналітичних процедур полягає у виявленні наявності або відсутності незвичайних або неправильно відображених фактів і результатів господарської діяльності, що визначають сфери потенційного ризику й потребують особливої уваги аудитора. Аналітичні процедури можуть виконуватися протягом усього процесу аудиту, що дає змогу підвищити його якість і скоротити витрати часу на проведення [8]. Стосовно ділянки аудиту «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» актуальність використання аналітичних процедур полягає у тому, що необхідно проаналізувати відповідність даних облікових регістрів та даних відповідних статей фінансової звітності. Крім того, аналітичні процедури застосовуються аудитором для аналізу впливу заборгованостей на фінансовий стан підприємства, його платоспроможність та фінансову стійкість [6].

Згідно МСА 230 «Аудиторська документація», аудитор повинен своєчасно складати аудиторську документацію, яка є достатніми та відповідними записами основ для

аудиторського звіту та доказами того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосованих законодавчих та нормативних вимог, тобто це запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор (табл. 2-9).

Таблиця 2
Робочий документ аудитора з перевірки залишку заборгованості перед постачальниками та підрядниками РДКЗ 1.1

Рахунок у Головній книзі	Залишок по Головній книзі	Залишок по журналу	Відхилення (гр.2-гр.3)	Причини
1	2	3	4	5
Разом:				

Джерело: розробка автора

Таблиця 3
Робочий документ аудитора за результатами зустрічної перевірки заборгованості перед постачальниками та підрядниками РДКЗ 1.2

Кредитор (повна назва підприємства)	Код рядка у журналі	Сума кредиторської заборгованості	Дата виникнення заборгованості	Підстава виникнення заборгованості	Згідно з актом звірки від кредитора		Примітка (відхилення, причини)
					сума	дата	
1	2	3	4	5	6	7	8
Разом:							

Джерело: розробка автора

Таблиця 4
Робочий документ аудитора за результатами зустрічної перевірки оплати рахунків постачальників РДКЗ 1.3

Кредитор (повна назва підприємства, без скорочення)	Код рядку у журналі	Сума по накладній (рахунку, договору)	Кінцева дата проведення оплати постачальнику згідно документам	Дата фактично проведеної оплати (згідно з випискою банку)	Сума штрафу чи пені за несвоєчасну оплату, передбачена договором		Підстава встановлених відхилень
					За договором	Фактично стягнуто	
1	2	3	4	5	6	7	8
Разом:							

Джерело: розробка автора

Таблиця 5
Робочий документ аудитора з перевірки отриманих претензій від кредиторів РДКЗ 1.4

Кредитор (повна назва підприємства, без скорочення)	Код рядку у журналі	Сума заборгованості	Дата виникнення заборгованості	Підстава виникнення заборгованості	Пред'явлена претензія від кредитора		З них сума визначена підприємством
					Сума	Дата	
1	2	3	4	5	6	7	8
Разом:							

Джерело: розробка автора

Таблиця 6
Робочий документ аудитора з перевірки кредиторської заборгованості зі строком позовної давності, що минув РДКЗ 1.5

Кредитор (повна назва підприємства)	Сума кредиторської заборгованості	Дата виникнення заборгованості	Записи у бух обліку на списання	Підстава для списання	Примітка
1	2	3	4	5	6

Джерело: розробка автора

Таблиця 7
Робочий документ аудитора з перевірки накладних, отриманих від постачальників РДКЗ 1.6

Кредитор	Номер і дата накладної	Назва товару по накладній	Сума по накладній	Номер карточки складського обліку та дата розноски	Сума, що вказана у карточці	Розбіжності між накладною та карткою	Причини розбіжностей	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Джерело: розробка автора

Таблиця 8
Робочий документ аудитора з перевірки нестач, втрат та псування запасів з вини постачальника РДКЗ 1.7

Кредитор	Номер та дата накладної	Номер та дата накладної, найменування зіпсованого товару за накладною	Сума по накладній постачальника	Кількість та сума нестач запасів	Кількість та сума втрат запасів	Кількість та сума псування запасів	Відображення цих операцій у бухобліку	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Джерело: розробка автора

Таблиця 9
Робочий документ аудитора з перевірки тесту на відсікання по сумах доходу та зобов'язань на межі періодів РДКЗ 1.8

Кредитор	Документ			Відображення в облікових регістрах			Вплив на валюту балансу	
	Дата	№	Сума	Дата	Рядок регістру	Сума	Рядок балансу	Сума збільшення + зменшення -
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Джерело: розробка автора

Своєчасна підготовка достатньої та прийнятої аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту і сприяє ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, досягнутих до остаточного формулювання аудиторського звіту [2].

Висновки з даного дослідження. Отже, аудит операцій з постачальниками та підрядниками здійснюють у такій послідовності:

1) перевірка стану бухгалтерського обліку, фінансової звітності та внутрішнього контролю;

- 2) оцінка основних показників підприємства;
- 3) аналіз даних інвентаризації розрахунків;
- 4) перевірка реальності кредиторської заборгованості;
- 5) перевірка правильності відображення зобов'язань в обліку;
- 6) перевірка правильності оприбуткування підприємством отриманих від постачальників ТМЦ;
- 7) перевірка правильності відображення в обліку вартості виконаних робіт та отриманих послуг;
- 8) перевірка дотримання цін і тарифів.

Література

1. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?option=com>
2. МСА 230 «Аудиторська документація» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?option=com>
3. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?option=com>
4. МСА 500 «Аудиторські докази» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?option=com>
5. МСА 520 «Аналітичні процедури» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php?option=com>
6. Практичний аудит: анфАС та ПРОФіль / [А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелєєв, К. Утенкова]; за ред. В.Ю. Лісіної. – Х. : Фактор, 2010. – 720 с.
7. Редько О. Методи аудиторської практики [Електронний ресурс] / О. Редько, К. Редько. – Режим доступу: <http://www.library.univ.kiev.ua/ukr/.../detail.php3>
8. Редько О. Процедури аудиту як основа професійної практики [Електронний ресурс] / О. Редько, К. Редько. – Режим доступу: <http://liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php>

References

1. Audytorska Palata Ukrainy (2012), MSA 200 the «General aims of independent public accountant and leadthroughs of audit in accordance with the International standards of audit», available at: <http://apu.com.ua/index.php?option=com>
2. Audytorska Palata Ukrainy (2012), MSA 230 the public «Accountant document», available at: <http://apu.com.ua/index.php?option=com>
3. Audytorska Palata Ukrainy (2012), MSA of a 300 «Planning of audit of the financial reporting», available at: <http://apu.com.ua/index.php?option=com>
4. Audytorska Palata Ukrainy (2012), MSA 500 public «Accountant proofs», available at: <http://apu.com.ua/index.php?option=com>
5. Audytorska Palata Ukrainy (2012), MSA 520 «Analytical procedures», available at: <http://apu.com.ua/index.php?option=com>
6. Klimov A., Mironova O., Panteleiev V, Utenkova K. (2011), Praktychnyi audyt: anfAS ta PROFIL [Practical audit: full face and Profile], Faktor, Kharkov, 720 p.
7. Redko O., Redko K. (2011), «Methods of audit practice», available at: <http://library.univ.kiev.ua/ukr/.../detail.php3>
8. Redko O., Redko K. (2011), «Audit procedures as the basis for the professional practice», available at: <http://liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php>