

УДК 657.6

Шкабрій Н. О.,

здобувач кафедри аудиту,

Національна академія статистики та аудиту, м. Київ

### КЛАСИФІКАТОР ПОРУШЕНЬ ДОГОВОРУ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ЯК ОСНОВА МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

*Поширення методики внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу на кругооборот капіталу обумовлено складністю операцій за такими договорами. Досліджено можливості удосконалення методики внутрішнього аудиту операцій з договорами купівлі-продажу. Розроблено зміст класифікатора порушень укладання і виконання умов договорів та критеріїв ефективності договірної роботи за досліджуваними договорами. Уточнені порушення на рівні підприємства сприяють оцінці за результатами аудиту виявлених відхилень у процесі придбання та доцільності здійснених операцій.*

*Ключові слова:* аудит, внутрішній аудит, класифікатор, договір купівлі-продажу, аудит операцій, методика, внутрішній аудит операцій.

### КЛАССИФИКАТОР НАРУШЕНИЙ ДОГОВОРА КУПЛИ-ПРОДАЖИ КАК ОСНОВА МЕТОДИКИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Шкабрій Н. О.

*Распространение методики внутреннего аудита операций по договорам купли-продажи на кругооборот капитала обусловлено сложностью операций по таким договорам. Исследованы возможности совершенствования методики внутреннего аудита операций по договорам купли-продажи. Разработано содержание классификатора нарушений заключения и выполнения условий договоров и критериев эффективности договорной работы с исследуемыми договорами. Уточненные нарушения на уровне предприятия способствуют оценке выявленных отклонений в процессе приобретения и целесообразности совершенных операций по результатам аудита.*

*Ключевые слова:* аудит, внутренний аудит, договор купли-продажи, аудит операций, методика, внутренний аудит операций.

### THE SALES CONTRACT VIOLATION CLASSIFIRE AS THE INTERNAL AUDIT METHODS BASIS

Shkabriy N.

*The effectiveness of the internal audit operations under contracts of sale and scientifically sound reached his technique. Established that the point of forming methods of internal audit operations under contracts of sale are contractual provisions and accounting policies. Distribution methods of internal audit operations under a contract of sale capital due to the complexity of operations under such agreements. Possibilities of improving the methods of internal audit operations contract of sale. It is proved that the method of internal auditing*

*involves consideration of risks arising from violations of relevant contractual process and its non-compliance policy management. Developed content classifier violations conclusion and performance of the contract. Using Classifier under preparation and drafting conclusion of internal audit will verify subjects to evaluate the effectiveness, legitimacy and feasibility of contracting companies and related transactions under contracts of sale. Refined abuse at the enterprise level contribute to the evaluation of the audit of deviations in the process of acquiring and appropriateness of the transactions. Based Classifier violations facilitated the planning review. In conjunction with the performance criteria specified contractual work (contracts of sale) application classifier disorders will provide information to assess the effectiveness of employment contract and take operational measures to address the identified deviations.*

*Keywords: audit, internal audit, Classifier, the sales contract, audit operations, methods, internal audit of operations.*

**Постановка проблеми.** Нестабільні умови господарювання та жорстка конкуренція в теперішній час є визначальними факторами впливу на механізм господарювання, управління яким, відповідно, залежить від вміння планувати та контролювати процес придбання активів. Інформаційне забезпечення управління на основі обліково-контрольної інформації повинно спрямовуватися на досягнення своєчасності поставок засобів виробництва з одночасною мінімізацією витрат, пов'язаних із замовленням, оприбуткуванням і зберіганням активів. Однак ефективне управління господарською діяльністю на сучасному етапі господарювання ускладнюється тим, що облікова інформація як основа прийняття управлінських рішень може не відповідати критеріям повноти, оперативності та достовірності. Критерій достовірності інформації є досить складним для реалізації і потребує виконання додаткових кваліфікованих дій з метою підтвердження того факту, що інформація є достовірною та може бути використана без шкоди для підприємства.

Важливим напрямом підвищення якості інформаційного забезпечення управління процесом придбання є раціонально організована система контролю, зокрема внутрішнього аудиту в частині його методичних засад. Актуальність наукових досліджень в напрямі удосконалення методики аудиту досліджуваних операцій підтверджується фактом, що за даними Єдиного державного реєстру судових рішень України [5] станом на 30.09.2014 р. проваджено 562342 справ за спорами, що виникають із договорів купівлі-продажу (категорії справ: адміністративні, господарські, кримінальні та цивільні). Ключовими причинами виникнення такої значної кількості судових спорів є порушення у веденні договірної роботи на підприємствах, відсутність раціональної організації бухгалтерського обліку та контролю операцій за договорами купівлі-продажу, зокрема внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Методика аудиту операцій з придбання активів і окремо зобов'язань підприємства розглянута в працях вітчизняних і зарубіжних вчених (П.С. Безруких, В.Б. Івашкевич, М.П. Кондраков [4], Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко [2], М.Д. Корінько [6;7], В. Пантелеєв, М.С. Пушкар [8], Я.В. Соколов, М.Л. Пятов [9], Я.В. Соколов, Т.А. Терентьева [3] та ін.). Вчені детально дослідили методичні аспекти аудиту таких операцій, однак комплексність операцій за договорами купівлі-продажу в частині виникнення економічних відносин між учасниками договору з приводу одночасного оприбуткування ТМЦ і визнання зобов'язань обумовлює необхідність розробки

рекомендацій щодо методики внутрішнього аудиту таких операцій, яка дозволить не лише виявити відхилення у ході процесу придбання, а й оцінити доцільність здійснених операцій за договором.

**Мета статті.** Внутрішній аудит операцій за договорами купівлі-продажу, які опосередковують процес придбання активів, виробництво продукції та її продаж, є дієвим засобом досягнення ефективності договірної політики та реалізації мети створення підприємства. Відповідно, метою дослідження є визначення можливостей удосконалення методики внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу, комплексність якої обумовлена необхідністю забезпечення дієвого контролю процесу придбання за вказаними договорами, який охоплює дії суб'єктів договірної процесу до моменту укладання договорів і надалі до вибуття придбаних ТМЦ у виробництво. Тобто, охоплюються процеси переддоговірної роботи, ведення переговорів, укладання договору та його виконання.

**Основні результати дослідження.** Визначальним для забезпечення подальшого процесу господарювання є процес придбання активів, який опосередкований договірними відносинами між контрагентами. Виконання умов договорів купівлі-продажу впливає на більшість показників звітності (активи, зобов'язання, витрати, доходи, фінансові результати).

Бухгалтерський облік надає інформацію про наявність необхідних активів для забезпечення діяльності підприємства та про необхідність здійснення додаткового придбання. Враховуючи, що процес придбання спрямований на забезпечення безперервності виробничого процесу, економії витрат за рахунок існуючих альтернативних можливостей укладання господарських договорів, підтвердженню достовірності відповідних облікових даних сприяє здійснення внутрішнього аудиту, що підвищує якісний рівень інформаційного забезпечення управління оновленням господарських засобів з урахуванням наявного майна, інвестованого в діяльність при створенні підприємства. Достовірна аналітична інформація забезпечує використання конкурентних переваг підприємства та можливість займати лідируючі позиції на ринку.

Зміцнення фінансового стану підприємства та досягнення високого рівня його платоспроможності перебувають у прямій залежності від дієвості контролю за станом здійснення операцій за договорами купівлі-продажу, зокрема в частині оприбуткування ТМЦ за договорами, виявлення розбіжностей між фактичними виконанням договору та його умовами, строками погашення дебіторської і кредиторської заборгованості за договором тощо. Відповідно, контроль спрямований на забезпечення перевірки дотримання законодавчих норм щодо операцій з ТМЦ і розрахунково-платіжної дисципліни.

Забезпеченню ефективної діяльності підприємств в частині придбання активів сприяє раціональна організація внутрішнього контролю, зокрема аудиту, однією зі складових якої є методика внутрішнього аудиту в умовах конкретного підприємства.

Методикою контролю Т.А. Бутинець визначає сукупність методів контролю, сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин [1, с. 240-241]. У дослідженні М.Д. Корінька метод контролю визначено як сукупність певних прийомів, тобто якісно однорідних контрольних дій, спрямованих на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання [6, с. 112]. Відповідно, правильність застосованих прийомів

контролю визначає ефективність внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу, серед завдань якого виділено наступні:

- оцінка дотримання встановлених правил щодо розрахункових відносин і оприбуткування запасів;
- перевірка своєчасності та повноти документального оформлення запасів і розрахункових операцій;
- оцінка своєчасності та достовірності ведення аналітичного і синтетичного обліку запасів і розрахунків, відображення операцій у податковому обліку;
- недопущення нереальної дебіторської і кредиторської заборгованості, своєчасності взаємозвірки розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- недопущення порушення строків позовної давності з погашення кредиторської заборгованості;
- оцінка своєчасності та якості проведення річної інвентаризації запасів і розрахунків з постачальниками;
- оцінка доцільності здійснення придбання запасів з урахуванням загальної господарської політики підприємства, визначеної його власниками (засновниками), технології виробництва, ринкової кон'юнктури тощо.

Ефективне вирішення окреслених завдань аудиторської перевірки передбачає необхідність інтеграції таких управлінських функцій, як облік, аналіз і аудит з метою сприяння підтвердження достовірності інформації з фінансової звітності та пошуку можливостей оптимізації господарської діяльності підприємств на етапі придбання за договорами купівлі-продажу. Успішне виконання окреслених завдань можливе на основі використання доцільної та обґрунтованої в умовах конкретного суб'єкта господарювання методики внутрішнього аудиту.

Вихідною точкою формування методики проведення внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу в умовах конкретного суб'єкта господарювання є положення договірної та облікової політики підприємства, які охоплюють комплекс питань організаційного, технічного та методичного забезпечення здійснення договірної роботи та відображення її результатів у бухгалтерському обліку. Крім того, організація бухгалтерського обліку процесу оприбуткування придбаних ТМЦ повинна обов'язково передбачати організацію матеріальної відповідальності та відповідних розрізів аналітичного обліку активів як передумову їх збереження і уникнення розкрадання.

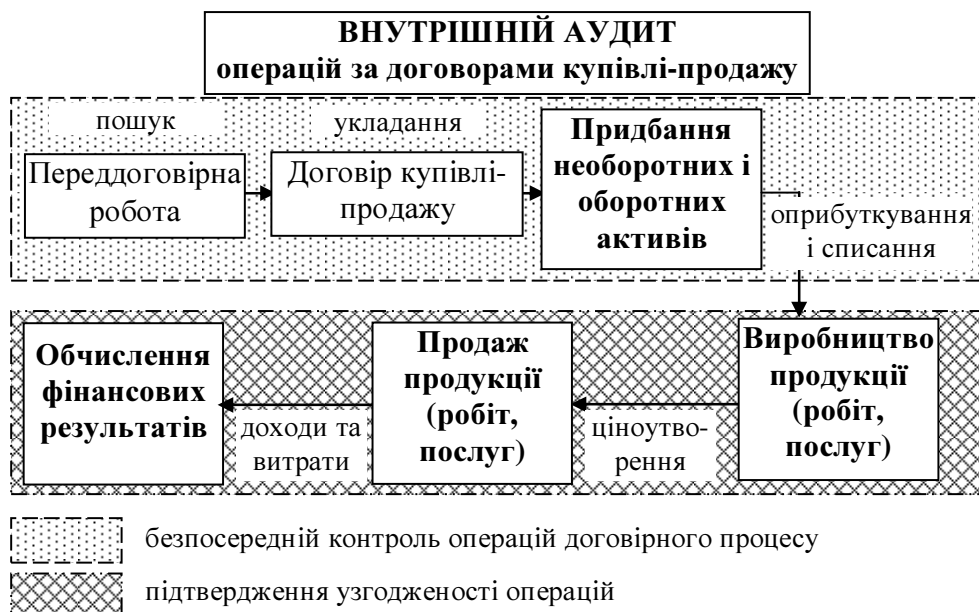
Підтвердження достовірності показників бухгалтерської звітності, які охоплюють операції за договорами купівлі-продажу, передбачає проведення в обов'язковому порядку інвентаризації відповідних активів і зобов'язань, що дозволяє оцінити повноту охоплення первинними документами здійснених операцій за договорами на предмет виявлення кількісних, якісних і сумових різниць у відображенні в бухгалтерському обліку придбаних ТМЦ. Складність перевірки операцій за договорами купівлі-продажу обумовлена необхідністю порівняння облікової інформації за результатами договірного процесу, який виконується різними підрозділами підприємства.

Крім того, методика проведення внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу повинна передбачати перевірку комплексу взаємопов'язаних операцій у їх зв'язку з організацією договірної роботи та матеріальної відповідальності на підприємстві,

охоплюючи процедури перевірки та оцінки достовірності показників сформованої бухгалтерської звітності за результатами придбання ТМЦ.

Методика здійснення внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу обов'язково повинна передбачати виявлення відхилень у здійсненні договірному процесу у вигляді порушень умов договору однією зі сторін. При цьому внутрішнього аудитора як фахівця у сфері бухгалтерського облік та контролю доцільно залучати до вирішення конфліктів, які виникають внаслідок порушення умов договору, на етапі досудового вирішення господарських спорів, зокрема претензійної роботи.

Таким чином, методика внутрішнього аудиту вказаних операцій охоплює практично весь кругооборот капіталу підприємства, зокрема договірний процес, представлений пошуком контрагентів та укладанням договорів, рухом ТМЦ відповідно до умов договорів, а також перевірку узгодженості умов договорів потребам виробництва та продажу продукції (робіт, послуг), плановим показникам фінансових результатів діяльності (рис. 1).



**Рис. 1. Поширення методики внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу на кругооборот капіталу**

*Джерело: власна розробка*

Таким чином, підвищення ефективності діяльності підприємства з урахуванням інтересів його власників на основі забезпечення придбаними активами процесу виробництва якісної та конкурентоздатної продукції в результаті реалізації договірному процесу вимагає охоплення методикою внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу кругообороту капіталу, зокрема за рахунок безпосереднього контролю операцій з придбання відповідно до умов договорів і оцінку узгодженості останніх з потребами виробництва, продажу та плановими величинами фінансових результатів.

При цьому потребує подальшого удосконалення методика внутрішнього аудиту за представленою схемою (рис. 1), що передбачає врахування ризиків діяльності, які виникають

внаслідок відповідних порушень договірному процесу та його невідповідності політиці господарювання.

Оцінка ризиків суб'єктами аудиту в ході перевірки дозволяє конкретизувати проблеми та недоліки, які мають негативний вплив або можуть негативно впливати на якість управління процесом придбання необхідних активів для подальшого виробництва та продажу через рівень достовірності показників бухгалтерської звітності.

Відповідно, методика внутрішнього аудиту досліджуваних операцій повинна бути спрямована на перевірку наявності укладених та діючих договорів купівлі-продажу, оцінку впливу їх умов на фінансовий стан підприємства, взаємозв'язок з бізнес-планами, виробничою програмою тощо, оцінку доцільності та законності укладених договорів, правильності облікового відображення операцій за договорами, представлення інформації про них у звітності, своєчасності та повноти оприбуткування ТМЦ, погашення заборгованості, врегулювання виявлених різниць між фактичним і передбаченим виконанням договору, якості претензійно-позовної роботи тощо.

Досягненню дієвості методики внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу за рахунок зменшення ймовірності виникнення ризиків у договірній роботі сприяє розроблений класифікатор порушень чинного законодавства та положень господарської політики підприємства, оформленої положеннями про облікову політику, договірну політику, бюджетування (планування) тощо, зміст якого представлено в табл. 1.

**Таблиця 1. Класифікатор порушень укладання і виконання умов договорів купівлі-продажу**

№ з/п	Розділи	Зміст порушень
1	Загальні положення організації і здійснення договірної роботи на підприємстві	Стосується загальних положень організації та здійснення договірної роботи на підприємстві. Передбачає перелік порушень договірної політики підприємства, які можуть бути встановлені суб'єктами внутрішнього аудиту, на основі знань чинного законодавства, що регулює господарські відносини за договорами
2	Оприбуткування ТМЦ, приймання за кількістю-якістю, організація матеріальної відповідальності	Перелік порушень в здійсненні та обліку операцій з приймання ТМЦ за кількістю і якістю, недоліки в організації матеріальної відповідальності
3	Розрахунки з контрагентами, врегулювання спорів, претензійно-позовна робота, господарські санкції, переуступка боргу за договором	Можливі варіанти типових порушень у визнанні, погашенні зобов'язань, порушення платіжної дисципліни. Типові порушення в здійсненні та обліку операцій з переуступки боргу за договорами купівлі-продажу (цесія, факторинг). Порушення у здійсненні претензійно-позовної роботи, застосуванні господарських санкцій з урахуванням умов договорів купівлі-продажу
4	Оцінка ефективності та доцільності операцій за договорами	Розрахунок коефіцієнтів, які свідчать про відхилення у договірній роботі конкретного підприємства

*Джерело: власна розробка*

Використання запропонованого класифікатора типових порушень укладання і виконання умов договорів купівлі-продажу на етапі підготовки та складання висновку за результатами внутрішнього аудиту дозволить суб'єктам перевірки оцінити ефективність, законність і доцільність договірної роботи підприємства та відповідних операцій за договорами купівлі-продажу. Зокрема, ефективність аудиторів можуть оцінити на основі ряду показників, які враховують внесок кожного підрозділу (працівника) в отриманні економічних вигод для підприємства за умовами договорів, і відповідним чином забезпечити стимулювання персоналу. Уточнення змісту класифікатора порушень повинно відбуватися на рівні підприємства з урахуванням досвіду діяльності та умов господарювання.

Серед критеріїв ефективності договірної роботи (за договорами купівлі-продажу) виділено наступні:

- стан залишків кредиторської і дебіторської заборгованості, обумовленої умовами договорів купівлі-продажу;

- вчасність погашення зобов'язань перед постачальниками відповідно до умов договорів;

- наявність фактів виставлення претензій постачальникам та рівень врегулювання заборгованості за претензіями;

- частота порушення підприємством умов договорів купівлі-продажу та суми сплачених санкцій постачальникам;

- наявність фактів виникнення кількісних, якісних і сумових різниць у ході виконання умов договорів у порівнянні з їх умовами;

- вчасність забезпечення виробничого процесу необхідними сировиною і матеріалами, рівень ритмічності поставок;

- суми економії, отримані за рахунок отримання знижок за договорами, оптимізації оподаткування операцій тощо, ефективної роботи підрозділу постачання за рахунок оформлення партій поставок або пошуку нових постачальників;

- відсутність фактів розкрадання і втрат придбаних ТМЦ.

**Висновки.** За результатами дослідження встановлено, що проведення внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу ускладнюється комплексністю даного об'єкта та низкою завдань, які підлягають виконанню. Методика внутрішнього аудиту стану досліджуваних операцій з урахуванням відповідних завдань перевірки, передбачення прийомів і способів їх вирішення повинна сприяти надійності та високій якості його проведення. Удосконаленню методики внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу сприяє запропонований класифікатор типових порушень укладання і виконання умов договорів, який охоплює ключові позиції у відхиленнях в реалізації договірного процесу. Перспективним для подальших досліджень у даному напрямі є деталізація змісту порушень класифікатора, які підлягатимуть уточненню в умовах конкретного підприємства.

У поєднанні із розробленими критеріями ефективності договірної роботи (за договорами купівлі-продажу), застосування запропонованого класифікатора порушень за результатами внутрішнього аудиту дозволить забезпечити інформаційними даними оцінку ефективності договірної роботи на підприємстві та вжиття оперативних заходів з усунення виявлених відхилень.

1. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2008. – № 2(44).
2. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: [монографія] / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – Житомир: ЖДТУ, 2003.
3. Бухгалтерський учет и аудит: современная теория и практика : [учеб.] / под ред. Я.В. Соколова и Т. О. Терентьевой. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2009.
4. Бухгалтерський учет: [учеб.] / П.С. Безруких , В.Б. Ивашкевич , Н.П. Кондраков [и др.] ; под ред. П. С. Безруких. – М.: Бухгалтерський учет, 1999.
5. Єдиний державний реєстр судових рішень України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.
6. Корінько М. Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : [навч. посіб.] ; за ред. М. Д. Корінька. – Фастів : Поліфаст, 2006.
7. Пантелеєв В. П. Внутрішній аудит: [навч. посіб.] / В. П. Пантелеєв, М. Д. Корінько; за ред. В. О. Шевчука. – К.: ДАСОА, 2006.
8. Пушкар М. С. Логістичні системи підприємства: облік, аналіз і аудит : [монографія] / М. С. Пушкар, А. Г. Богач, В. Г. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2007.
9. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет для руководителя / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов. – М.: ТК Велби, Из-во Проспект, 2005.