

РОЗДІЛ VI

Бухгалтерський облік, аналіз, статистика та математичні методи й інформаційні технології в економіці

УДК 657.631.8

Анна Сафарова – кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний університет
імені Лесі Українки

Методика аудиту поточних зобов'язань

У статті розглянуто методику проведення аудиту поточних зобов'язань на прикладі кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Охарактеризовано основні напрями проведення аудиторської перевірки на кожному з етапів та обґрунтовано застосування робочих документів аудитора.

Ключові слова: аудит, стандарти аудиту, поточні зобов'язання, кредиторська заборгованість.

Постановка наукової проблеми та її значення. Розрахункові відносини між підприємствами призводять до виникнення зобов'язань, як поточних, так і довгострокових. Для підтвердження достовірності відображення у звітності інформації про зобов'язання проводиться незалежна аудиторська перевірка.

Проведення аудиторської перевірки в Україні регламентується Законом України «Про аудиторську діяльність» [5] та Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості й супутніх послуг (далі – Міжнародні стандарти аудиту (МСА)) [2], які підготовлені Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг формують загальний підхід до проведення аудиту, масштаб перевірки, види звітів аудитора, питання методології й основні принципи, яких мають дотримуватись аудиторів.

Окремого стандарту, яким регламентується аудит поточних зобов'язань, немає, тому аудиторів при його проведенні керуються загальними вимогами щодо проведення аудиту, наведеними в Міжнародних стандартах аудиту.

Аналіз досліджень цієї проблеми. Питання методики проведення аудиту на основі Міжнародних стандартів аудиту розглядали у своїх працях такі зарубіжні науковці, як Р. Адамс, Ф. Л. Дефліз, Г. Р. Дженік, А. Аренс, Дж. Лоббек, М. Голліб, Р. Додж, К. Друрі, Д. Робертсон, В. Д. Андреев, С. М. Бичкова, Н. М. Заваріхіна, С. В. Панкова, В. І. Подольський, В. П. Суйц. Для вітчизняної практики Найважливіші розробки та дослідження українських учених щодо методики аудиту, зокрема М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Г. М. Давидова, Н. І. Дорош, О. А. Петрик, О. Ю. Редька, В. С. Рудницького, В. О. Шевчука, Б. Ф. Усача, Н. М. Проскуріної й ін.

У своїх працях ці науковці розглядають питання аудиту зобов'язань як одну зі складових частини аудиту розрахункових операцій, не приділяючи належної уваги зобов'язанням, поточним зокрема. Окремими розділами трапляються підходи до аудиту розрахунків з оплати праці та з бюджетом. Саме тому актуальними вважаємо дослідження та розробку методики аудиту поточних зобов'язань загалом й у розрізі їхніх видів.

Мета й завдання статті. Мета дослідження – розгляд методики проведення аудиту поточних зобов'язань на прикладі кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

До основних завдань роботи належать визначення необхідності проведення аудиту поточних зобов'язань; поетапне розкриття методики аудиту поточних зобов'язань у розрізі кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги; визначення складу й змісту аудиторських процедур кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги; розгляд робочих документів для аудиту поточних зобов'язань, урахуваючи вимоги Міжнародних стандартів аудиту.

Виклад основного матеріалу й обґрунтування отриманих результатів дослідження. У сучасних умовах господарювання та ведення аудиту за Міжнародними стандартами постійно виникають питання щодо достовірності облікової інформації. Завдання аудиту – оцінка інформації, наведеної в бухгалтерських документах, і надання аудиторського висновку.

Аудит поточних зобов'язань – один із напрямів аудиторської перевірки, який направлений на оцінку системи бухгалтерського обліку та виявлення зловживань і помилок. Як уже зазначалося, спеціального стандарту, яким би регламентувався аудит поточних зобов'язань, немає, однак існують Міжнародні стандарти аудиту, які регламентують окремі етапи аудиторської перевірки.

Для характеристики досліджуваних об'єктів аудиту скористаємося МСА 530 «Аудиторська вибірка», МСА 505 «Зовнішні підтвердження» та МСА 230 «Аудиторська документація» [2].

Аудит поточних зобов'язань передбачає перевірку дотримання правильності відображення в обліку методологічних засад формування інформації про поточну заборгованість підприємства перед іншими підприємствами й організаціями, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Правильна та точна оцінка поточних зобов'язань проводиться на основі опрацювання договорів і документів, у яких підтверджується її зміна. Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання», поточні зобов'язання на дату балансу оцінюються за вартістю погашення [4]. У цьому випадку аудитору потрібно повторити процедуру класифікації зобов'язань для визначення правильності бухгалтерської оцінки.

Для забезпечення повноти перевірки І. В. Орлов пропонує поточні зобов'язання перевіряти за допомогою таких процедур: визначити за статтями фінансової звітності межі суттєвості; установити, які саме суми відображені у фінансовій звітності, та розглянути первинні документи й договори, унаслідок яких вони виникли; за загальною кількістю прибуткових документів і сумою отриманих авансів сформулювати вибірку; методом запиту та підтвердження перевірити реальність існування контрагентів і суму залишку; визначити за допомогою повторного проведення процедур результат операцій та необхідність їх відображення у фінансовій звітності [3, с. 199].

Основними етапами проведення аудиту поточних зобов'язань є такі, як підготовчий, планування аудиту, отримання аудиторських доказів і формування висновку аудитора.

Розглянемо методику проведення аудиту поточних зобов'язань на основі такого виду поточних зобов'язань, як кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, яка включає розрахунки з постачальниками та підрядниками й заборгованість за короткостроковими виданими векселями.

На підготовчому етапі аудиторської перевірки кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги обумовлюються умови щодо дослідження об'єкта аудиту та укладання договору. У договорі зазначають усі суттєві питання стосовно аудиторської перевірки.

На етапі планування складають загальний план аудиту кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Він складається з таких розділів: планування й перегляд; тестування системи внутрішнього контролю; розрахунки з постачальниками та підрядниками; розрахунки з постачальниками, договори з якими укладено на один рік; розрахунки з постачальниками, які мали одиничний характер; заборгованість із терміном погашення до одного року; заборгованість, термін погашення якої минув; короткострокові векселі видані; видані й погашені векселі; видані, але не погашені векселі; аудиторські процедури; підготовка аудиторського висновку (звіту); передача результатів аудиторської перевірки.

Для проведення аудиторської перевірки кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги аудитору після загального плану аудиторської перевірки потрібно скласти програму аудиту із зазначенням методів і прийомів, які будуть використовуватися для одержання аудиторських доказів.

Найважливішим об'єктом аудиторської перевірки кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги є розрахунки з постачальниками та підрядниками. Дослідження наукових праць з

аудиту розрахунків із постачальниками та підрядниками дає змогу стверджувати, що багато науковців наводять завдання й послідовність аудиторської перевірки розрахунків із постачальниками та підрядниками, узагальнюючи їх разом з іншими поточними зобов'язання в одному понятті «кредиторська заборгованість», що негативно позначається на можливості застосування поданих ними рекомендацій. Також свої особливості має аудиторська перевірка розрахунків із постачальниками, яка проводиться в складі аудиту фінансової звітності. Актуальність розробки цієї методики аудиту щодо статей фінансової звітності обумовлюється переходом вітчизняної практики аудиту на Міжнародні стандарти аудиту.

Окремі питання аудиту розрахунків із постачальниками та підрядниками розкрито Я. А. Гончаруком, Н. М. Проскуріною, В. Я. Савченком, В. С. Рудницьким, а також узагальнено в публікаціях І. В. Орлова.

Однак праці цих учених підходи до проведення аудиторської перевірки носять теоретичний, а не практичний характер і стосуються напрямів перевірки за окремими об'єктами обліку. Тому потрібно вдосконалити та узагальнити підходи до аудиту розрахунків із постачальниками й підрядниками.

Загальну організаційно-структурну модель проведення аудиту розрахунків із постачальниками й підрядниками наведено на рис. 1.



Рис. 1. Організаційно-структурна модель аудиту розрахунків із постачальниками й підрядниками*

* Розроблено автором

Мета аудиту розрахунків із постачальниками й підрядниками – перевірка правильності розрахунків із постачальниками за товари, роботи, послуги, дотримання законності проведених операцій, достовірність відображення у фінансовій звітності.

Метою аудиту розрахунків із постачальниками й підрядниками Н. М. Проскуріна визначає перевірку наявності та правильності оформлення первинних документів, що є підставою для записів із кредиторської заборгованості; оцінку синтетичного й аналітичного обліку, правильність використання рахунків Плану рахунків; перевірку правильності розрахунків із кредиторської заборгованості (оплата

коштами, векселями). До об'єктів аудиту кредиторської заборгованості науковець відносить елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку й звітності [6, с. 370].

Вітчизняні науковці [6, с. 370; 3, с. 204] пропонують аудитору під час перевірки розрахунків із постачальниками та підрядниками оцінювати систему внутрішнього контролю підприємства. Для цього проводять тести внутрішнього контролю за видами зобов'язань. Типові тести внутрішнього контролю кредиторської заборгованості доцільно наводити в робочому документі аудитора «Тести внутрішнього контролю щодо відображення в обліку кредиторської заборгованості», адже опитування відповідальних працівників на основі спеціально складених анкет – найпоширеніший метод отримання інформації про ефективність внутрішнього бухгалтерського контролю та є найдоступнішою процедурою отримання аудиторських доказів.

Розрахунки з постачальниками й підрядниками, як стверджує І. В. Орлов, – одна з ділянок обліку, де поряд із перевіркою правильності відображення операцій на рахунках обліку та відповідності критеріям визнання потрібно перевірити легітимність операцій і їх документальне забезпечення [3, с. 202]. Адже, саме документи підтверджують проведення операції. Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» аудиторські докази, отримані в письмовій формі, які створені третіми особами, вважаються одними з найбільш надійних, проте процедура перевірки залишків на рахунках кредиторської заборгованості – найбільш складний і тривалий процес.

Під час оцінки бізнесу клієнта аудитору слід визначити загальну кількість постачальників. Якщо постачальників небагато, клієнт може бути залежним від них і відчувати на собі фінансовий тиск. Це один із факторів підвищення ризику шахрайства та помилок, який оцінюється на етапі планування аудиту. Також доцільно за допомогою аналітичних процедур із використанням методів фінансового аналізу визначити структуру заборгованості, суму простроченої заборгованості, наявність заборгованості, строк погашення якої завершується, визначити вплив зобов'язань на фінансовий стан та платоспроможність підприємства для оцінки можливості його безперервного функціонування.

На етапі отримання аудиторських доказів опрацьовуються джерела інформації щодо об'єкта аудиту, проводяться аудиторські процедури, оформляються робочі документи аудитора.

Для забезпечення аудиторської перевірки розрахунків із постачальниками та підрядниками відповідною робочою документацією І. В. Орлов пропонує використовувати дві відомості: відомість контролю розрахунків із постачальниками та підрядниками і відомість контролю наявності в підприємства заборгованості перед постачальниками й підрядниками.

Зокрема, перша дасть змогу виявити найбільш типові для підприємства порушення щодо розрахунків із постачальниками та підрядниками, не допустити їх у майбутньому, а друга – визначити стан заборгованості підприємства перед своїми постачальниками та підрядниками із зазначенням причин їх виникнення, забезпечить виявлення найбільш поширених випадків настання такої заборгованості в підприємства й уживання заходів для недопущення їх у майбутньому [3, с. 210].

Робочий документ «Перелік утрачених основних постачальників» пропонують використовувати аудитору І. М. Дмитренко та І. М. Белоусова [1, с. 255]. Документ надасть інформацію про втрачених постачальників, очікувану й фактичну суми поставки, відхилення та причини припинення договірних відносин. Форми робочих документів аудитора, необхідні для перевірки, наведено в програмі аудиторської перевірки кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

Оскільки виникнення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги характеризується великою кількістю зовнішніх контрагентів, то для її аудиторської перевірки доцільно застосувати МСА 530 «Аудиторська вибірка» та 505 «Зовнішні підтвердження».

Проведення аудиторської вибірки передбачає дослідження бухгалтерських записів шляхом відбору певної кількості необхідних даних, які дадуть змогу достовірно оцінити всю сукупність, яка не охоплена дослідженням.

Здійснюючи вибіркове дослідження, аудитор керується принципом екстраполяції. Екстраполяція розглядається як процес поширення результатів перевірки вибірки на всю генеральну сукупність об'єктів, які перевіряються.

Етапами виконання вибіркової перевірки щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги є: 1) відбір статей для тестування задля одержання аудиторських доказів; 2) організація вибірки; 3) визначення обсягу вибірки; 4) відбір елементів вибірки; 5) здійснення аудиторської

процедури; 6) аналіз результатів вибірки, характеру й причин будь-яких виявлених похибок та їх впливу на аудиторську перевірку; 7) оцінка результатів вибірки.

Окрім аудиторської вибірки, аудитору потрібно підтвердити заборгованість перед контрагентами. У цьому випадку варто скористатися МСА 505 «Зовнішні підтвердження», оскільки він регламентує порядок одержання аудиторських доказів від зовнішніх користувачів. Для отримання зовнішніх підтверджень аудитору потрібно надіслати запит до підприємства для підтвердження заборгованості.

Найбільш поширеними об'єктами зовнішніх підтверджень є рух на поточних рахунках, позики, надані позикодавцями, залишки на рахунках кредиторської заборгованості. На достовірність аудиторських доказів, отриманих із використанням зовнішніх підтверджень, впливають компетентність, незалежність, відповідальність, знання підтверджувальних питань й об'єктивність респондентів.

Аудитор може застосовувати запити про позитивні підтвердження, які вимагають підтвердження в будь-якому випадку, або негативні, які вимагають підтвердження лише у випадку незгоди з указаною інформацією, або їх поєднання. Позитивні запити можуть бути закритими, тобто без зазначення сум, які потребують підтвердження, або відкритими, у цьому випадку зазначаються суми, які потрібно підтвердити.

Щодо процедури проведення зовнішнього підтвердження, то аудитор повинен контролювати процес відбору контрагентів, яким надсилатиметься запит, складання та надсилання запитів про підтвердження та перевіряти, чи отримано відповіді на всі подані запити. При отриманні підтверджень на запити особливу увагу потрібно звернути на відсутність відповідей на запит про позитивне підтвердження, достовірність отриманих відповідей, причини та частоту винятків. Процедура зовнішнього підтвердження завершується оцінюванням результатів підтвердження.

Провівши аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів аудитор складає висновок щодо наявності кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, належно оформлених первинних документів, достовірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності, а також, за необхідності, – про розкриття інформації в примітках до фінансової звітності.

Висновки та перспективи подальшого дослідження. Проведене дослідження дає підставу для таких висновків.

Необхідність проведення аудиту поточних зобов'язань обумовлюється потребою в достовірній інформації про заборгованість підприємства перед кредиторами за отримані товари, роботи, послуги.

Методику аудиту поточних зобов'язань розкрито в розрізі кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на таких етапах аудиторської перевірки: підготовчому, плануванні аудиту, отриманні аудиторських доказів та формуванні висновку аудитора.

Склад і зміст аудиторських процедур для перевірки кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги наведено в розробленій організаційно-структурній моделі проведення аудиту розрахунків із постачальниками та підрядниками. Її використання забезпечить послідовність проведення аудиту й отримання необхідної інформації. Виділення об'єкта, суб'єкта, джерел інформації, аудиторських процедур та узагальнення результатів дасть змогу сконцентрувати увагу аудитора на ключових моментах аудиторської перевірки поточних зобов'язань та є основою для розробки методики аудиту за іншими видами поточних зобов'язань;

4. Робочі документи для проведення аудиторської перевірки поточних зобов'язань, урахуваючи вимоги Міжнародних стандартів аудиту, дадуть змогу оперативно та своєчасно отримувати інформацію, проводити перевірку, виявляти можливі порушення.

Джерела та література

1. Дмитренко І. М. Аудит: діагностика безперервності діяльності підприємств : монографія / І. М. Дмитренко, І. М. Белоусова. – Донецьк : Дон. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, 2010. – 320 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.
3. Орлов І. В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія : монографія / І. В. Орлов ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 400 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

5. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 № 3125-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
6. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія / Н. М. Проскуріна ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 739 с.

Сафарова Анна. Методика аудиту поточних зобов'язань. В статті розглянуто методику ведення аудиту поточних зобов'язань на прикладі кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Охарактеризовано основні напрями проведення аудиторської перевірки на наступних етапах: підготовчому, плануванні аудиту, отриманні аудиторських доказів та формування висновку аудитора.

Методику аудиту поточних зобов'язань розкрито в розрізі кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

Упрощенню процесу аудиторської перевірки буде сприяти розроблена організаційно-структурна модель проведення аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Обґрунтовано застосування робочих документів аудитора для проведення аудиторської перевірки поточних зобов'язань, зважаючи на вимоги Міжнародних стандартів аудиту, які допоможуть оперативно і своєчасно отримувати інформацію, проводити перевірку, виявляти можливі порушення.

Розглянуто можливість застосування вибіркової перевірки і зовнішніх підтверджень для аудиторської перевірки кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

Ключові слова: аудит, стандарти аудиту, поточні зобов'язання, кредиторська заборгованість.

Safarova Anna. Audit Methodology Current Liabilities. The article deals with the methodology of the audit of current liabilities on the example of payables for goods, works and services. The characteristic of the main directions of the audit on the following stages: preparation, audit planning, obtaining audit evidence and an opinion of the auditor.

Audit methodology current liabilities disclosed in the context payable for goods, works and services.

Simplify the audit will help developed organizational and structural model audit of payments to suppliers and contractors.

The application of audit working papers for an audit of current liabilities, given the requirements of international auditing standards that help efficiently and promptly receive information inspect, identify possible violations.

The possibility of the use of sampling and external evidence for the audit of accounts payable for goods and services.

Key words: audit, auditing standards, current liabilities, accounts payable.

УДК 657.474.57

Ольга Маркус – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту, Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

Застосування ABC-костингу при калькулюванні собівартості продукції

У статті розкрито особливості застосування ABC-костингу при калькулюванні собівартості продукції. Подано алгоритм визначення собівартості продукції цим методом. Обґрунтовано необхідність упровадження цього методу на вітчизняних підприємствах, виявлено його переваги та недоліки. Розкрито особливості й умови практичного застосування ABC-костингу при калькулюванні собівартості продукції.

Ключові слова: витрати, облік, методи обліку та калькулювання витрат, ABC-костинг, операції, об'єкт витрат, драйвер витрат, ресурси, драйвер ресурсу, драйвер операції.

Постановка наукової проблеми та її значення. В умовах жорсткої конкуренції однією з основних переваг компанії стає низька собівартість продукції. Помилки при розрахунку собівартості можуть призвести до неправильних управлінських рішень: зняття з виробництва рентабельної продукції або, навпаки, збільшення випуску безперспективного товару. Застосування методики Activity based costing (ABC) дає змогу керівнику більш точно визначити вартість того чи іншого продукту, особливо в ситуації, коли непрямі витрати перевищують прямі.

Базовим принципом розрахунку собівартості є поділ витрат на прямі й непрямі (накладні) та віднесення обох видів витрат на готову продукцію. У сучасних умовах при вдосконаленні технологій виробництва, зниження його трудомісткості й матеріаломісткості, а також автоматизації процесів