

УДК 657.631.8

Аудит поточних зобов'язань

Стоянова-Коваль С.С.

кандидат економічних наук, доцент,
Одеський державний аграрний університет

Берднікова В.О.

студентка
Одеського державного аграрного університету

У статті розглянуто методіку проведення аудиту поточних зобов'язань на прикладі кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Охарактеризовано основні напрями проведення аудиторської перевірки на кожному з етапів: підготовчому, плануванні аудиту, отриманні аудиторських доказів та формуванні висновків аудитора. Методіку аудиту поточних зобов'язань розкрито в розрізі кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Обґрунтовано застосування робочих документів аудитора для проведення аудиторської перевірки поточних зобов'язань з урахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту, котрі допомагають швидко та своєчасно отримувати інформацію, проводити перевірку, виявляти можливі порушення. Розглянуто можливість застосування виробничої перевірки і зовнішніх підтверджень для аудиторської перевірки кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

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

Стоянова-Коваль С.С., Берднікова В.А. АУДИТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

В статье рассмотрена методика проведения аудита текущих обязательств на примере кредиторской задолженности за товары, работы, услуги. Охарактеризованы основные направления проведения аудиторской проверки на каждом из этапов: подготовительном, планировании аудита, получении аудиторских доказательств и формировании заключения аудитора. Методика аудита текущих обязательств раскрыта в разрезе кредиторской задолженности за товары, работы, услуги. Обосновано применение рабочих документов аудитора для проведения аудиторской проверки текущих обязательств с учетом требований Международных стандартов аудита, которые помогут оперативно и своевременно получать информацию, проводить проверку, обнаруживать возможные нарушения. Рассмотрена возможность применения выборочной проверки и внешних подтверждений для аудиторской проверки кредиторской задолженности за товары, работы, услуги.

Ключевые слова: аудит, стандарты аудита, текущие обязательства, кредиторская задолженность.

Stoyanova-Koval S.S., Berdnikova V.O. AUDIT OF 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 audition 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. 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.

Keywords: audit, auditing standards, current liabilities, accounts payable.

Постановка проблеми у загальному вигляді. 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 та супутніх послуг [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 та основні принципи, яких мають дотримуватись аудитори.

Окремого стандарту, яким регламентується аудит поточних зобов'язань, немає, тому аудитори під час його проведення керу-

ються загальними вимогами щодо проведення аудиту, наведеними в Міжнародних стандартах аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. 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. Готліб, Р. Додж, К. Друрі, Д. Робертсон, В.Д. Андрєєв, С.М. Бичкова, Н.М. Заваріхіна, С.В. Панкова, В.І. Подольський, В.П. Суйц. Для вітчизняної практики найважливішими є розробки та дослідження щодо методики аудиту 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 та інших українських вчених.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. У своїх працях ці науковці розглядають питання аудиту зобов'язань як одну зі складових частин аудиту розрахункових операцій, не приділяючи належної уваги зобов'язанням, зокрема поточним. В окремих розділах торкаються підходів 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 зокрема.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). 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 з врахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту.

Виклад основного матеріалу 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.

До поточних зобов'язань належать також ті зобов'язання, які будуть погашені при звичайному ході операційного циклу підприємства або які повинні бути погашені протягом 12-ти місяців з дати балансу.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» поточні зобов'язання включають:

- короткострокові кредити банків;
- поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточну заборгованість за розрахунками з одержаних авансів;
- поточну заборгованість за розрахунками з бюджетом;
- поточну заборгованість з позабюджетних платежів;
- поточну заборгованість за розрахунками зі страхування;
- поточну заборгованість за розрахунками з оплати праці;
- поточну заборгованість за розрахунками з учасниками;
- поточну заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків;
- інші поточні зобов'язання.

Короткостроковий кредит є одним із видів кредиту, термін якого під час користування ним не перевищує 12 місяців. Він задовольняє короткочасні потреби позичальника в позичкових засобах.

Цей вид кредиту в даний час виступає переважно у грошовій формі. Такий вид кредиту підприємства отримують для придбання товарно-матеріальних цінностей (сировини, готової продукції, товарів), застосовують під час розрахунків з векселями.

У сільському господарстві короткострокові кредити широко використовуються для сезонних витрат: придбання нафтопродуктів, насіння, добрив, ремонту техніки.

Короткострокові кредити у разі несвоєчасного їх погашення можуть переходити в середньострокові та довгострокові.

При науково обґрунтованому підході до необхідності отримання позики потрібно скласти розрахунок планової потреби у короткострокових кредитах.

В основу науково обґрунтованої методики розрахунку планової потреби в короткострокових позичках покладені такі показники:

- витрати в окремих галузях господарства;
- витрати незавершеного виробництва;
- витрати майбутніх періодів;
- наявність виробничих запасів;
- заборгованість за відвантажені товари, термін оплати яких не настав;
- кредитовані товарно-матеріальні цінності, витрати і засоби в розрахунках;
- кредиторська заборгованість;
- потреба в кредиті.

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, внаслідок яких вони виникли; за загальною кількістю прибуткових документів і сумою отриманих авансів сформувати 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 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; видані короткострокові векселі; 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'язаннями 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.

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.

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 найдоступніша процедура 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 та 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 відчути 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.

Так, 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, забезпечити виявлення найбільш поширених випадків настання такої заборгованості у 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. Білоусова [1, с. 255]. Документ надасть інформацію про утрачених 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, 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.

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 та об'єктивність респондентів.

Аудитор може застосовувати запити про позитивні підтвердження, які вимагають підтвердження в будь-якому випадку, або про 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, коли 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. Під час отримання підтверджень на запити особливо 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 з цього дослідження. 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;

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

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 : ЖДТУ, 2010. – 400 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», що затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 р. № 3125-XII [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. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 739 с.