

ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ

**Шендригоренко
Марина Трохимівна**

кандидат економічних наук,
доцент, доцент кафедри обліку
та аудиту

*Донецький національний
університет економіки і торгівлі
імені М. Туган-Барановського*

**Ротозєнко
Юлія Вікторівна**

здобувач освітнього ступеня
«Магістр» Навчально-наукового
інституту економіки, управління
та адміністрування

*Донецький національний
університет економіки і торгівлі
імені М. Туган-Барановського*

УКРАЇНА

**ACCOUNTING AND INTERNAL AUDIT OF PAYMENTS WITH
SUPPLIERS AND CONTRACTORS**

АНОТАЦІЯ | ABSTRACT :

У статті наведені основні проблеми з організаційно-методичним аспектом обліку та внутрішнього аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками на вітчизняних підприємствах та запропоновано шляхи щодо їх удосконалення. Теоретико - методологічною основою дослідження виступають досягнення зарубіжних та вітчизняних вчених в області обліку і контролю (державного, незалежного). Для визначення сутності кредиторської заборгованості були використані методи групування, порівняння. Методи конкретизації і абстрагування були використані для виявлення ключової ролі бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. Метод класифікації використаний для визначення методів оцінки зобов'язань в операціях пов'язаних сторін. Метод індукції використаний при виявленні проблемних питань з організації та методики обліку і аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками. У статті авторами обґрунтовано необхідність подальшого дослідження системи розрахунків з постачальниками та підрядниками. Наведені пропозиції повинні сприяти вдосконаленню методики обліку і аудиту кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги та поліпшення розрахункової дисципліни.

The article presents the main problems with organizational and methodological aspects of accounting and internal audit of settlements with suppliers and contractors at domestic enterprises and suggests ways to improve them. Theoretical and methodological basis of the research are the achievements of foreign and domestic scientists in the field of accounting and control (state, independent). Methods of grouping, comparison were used to determine the nature of accounts payable. Specification and abstraction techniques have been used to identify the key role of accounting with suppliers and contractors. The classification method is used to determine the methods for assessing liabilities in related party transactions. The induction method is used to identify problematic issues regarding the organization and methodology of accounting and auditing payments with suppliers and contractors. The authors substantiate the need for further investigation of the system of payments with suppliers and contractors. The above suggestions should help to improve the method of accounting and audit of accounts payable for goods, works, services and improvement of settlement discipline.

КЛЮЧОВІ СЛОВА | KEYWORDS :

аналітичні таблиці; постачальники і підрядники; облікова політика; кредиторська заборгованість; контрагенти, пасиви.
analytical tables; suppliers and contractors; accounting policy; accounts payable; counterparties; liabilities.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ.

Всі підприємства, організації, установи у процесі господарської діяльності взаємодіють з різними контрагентами, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей та інших активів, надають послуги, виконують роботи, які забезпечують ритмічну діяльність суб'єкта господарювання. І як наслідок, виникають розрахунки з постачальниками та підрядниками.

В організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками важливим є отримання достовірної інформації про величину заборгованості, тому для попередження порушень платіжної дисципліни

необхідно здійснювати безперервний бухгалтерський контроль за правильністю відображення в бухгалтерському обліку розрахункових операцій.

Наразі від ефективності організації обліку і внутрішнього аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками залежить загальний фінансовий стан будь-якого підприємства. Оскільки, при здійсненні таких розрахунків може виникнути дебіторська або кредиторська заборгованість, за якою необхідно забезпечити дієвий контроль для попередження прострочення термінів платежів та переведення заборгованості у безнадійну.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ.

Більшість теоретичних та практичних питань досліджуваної проблеми знайшли своє відображення в працях вітчизняних і зарубіжних науковців. На підставі проведеного дослідження необхідно констатувати, що теоретичні і практичні розробки з обліку і внутрішнього контролю (аудиту) розрахунків з постачальниками та підрядниками відображають розуміння проблем, пов'язаних з трансформацією вітчизняної системи обліку. Так, проблемам методики обліку розрахунків з контрагентами присвячені роботи Л. Бескоровайної та І.О. Коблянської [1,2]. Питанням бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками приділяють увагу С.В. Зеленко та О.В. Маркус [3, 4]. Стан та перспективи розвитку аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками досліджують Я.І. Мулик та К.М. Нікітчук [5, 6]. Однак, деякі питання щодо організаційно-методичних аспектів обліку і внутрішнього аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками потребують ретельного дослідження, так як чимало наукових напрацювань недостатньо трактують сутність розрахунків з постачальниками та підрядниками, заборгованості та зобов'язань, які виникають при таких розрахунках, їх методику обліку та аудиту.

МЕТА СТАТТІ. Метою статті є розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації обліку і внутрішнього аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ.

Постачальники - юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей, надають послуги та виконують роботи, а підрядники - спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво. Розрахунки з постачальниками та підрядниками займають вагомe місце при виникненні зобов'язань, а також є найважливішою складовою майнового стану підприємства, оскільки вони впливають на формування основної частини грошових надходжень підприємств, а отже беруть участь у підтримці ліквідності підприємства [4].

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги може бути, як позитивним елементом фінансово-господарської діяльності, так і негативним. У порівнянні із зобов'язаннями за отриманими кредитами банків, векселями, облігаціями, вона є «дешевою» заборгованістю. Також виникає можливість користуватися грошовими коштами інших підприємств.

Слід зазначити, що кредиторська заборгованість, як в цілому, так і за товари, роботи, послуги становить значну частину пасивів вітчизняних підприємств і з кожним роком зростає. З іншого боку, якщо величина кредиторської заборгованості є досить великою, то буде відбуватися зниження платоспроможності суб'єктів господарювання. Це може вплинути на можливості співпраці інших підприємств і фінансових структур з даним підприємством [1].

Формуванню взаємовідносин і відповідних розрахункових операцій з постачальниками та підрядниками передують процес їх пошуку підприємством.

Ключова роль бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками полягає в налагодженні системи своєчасного інформування керівників про момент настання виконання зобов'язань, як з боку контрагентів, так і з боку самого підприємства з метою прийняття рішень і оперативних заходів. Для цього в Наказі про облікову політику повинні бути передбачені відповідні облікові номенклатури, які дозволяють систематизувати алгоритм дій при веденні цієї ділянки обліку.

Головна мета облікової політики підприємства – формування методичної складової інформаційного забезпечення фінансового обліку для складання та подання фінансової звітності для зовнішніх користувачів. Саме методична складова більшою мірою визначає величину показників фінансової звітності за статтями. Одноразово, завдання облікової політики не обмежуються межами фінансового обліку для складання фінансової звітності. Кожному підприємству властиві особливості, тому при формуванні облікової політики необхідно врахувати характеристики його діяльності, потреби внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень.

Вважаємо, що особливу увагу при організації та веденні обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги необхідно приділити класифікації постачальників та підрядників для здійснення контролю за розрахунковими операціями з ними.

Облік кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги ведеться на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Цей рахунок має три субрахунки другого порядку: 631 – «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; 632 – «Розрахунки з іноземними постачальниками»; 633 – «Розрахунки з учасниками ПФ».

Виходячи з типових субрахунків, класифікація субрахунків для цілей контролю за розрахунковими операціями, яку необхідно зазначати в Наказі про облікову

політику, має відбуватися за валютою здійснення розрахунків, господарськими сегментами, групами постачальників залежно або за видами постачання активів.

До елементів облікової політики підприємства щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги варто віднести і методи оцінки зобов'язань в операціях пов'язаних сторін. Це важливо, виходячи з двох облікових завдань:

- обґрунтування суми податкового кредиту з податку на додану вартість, який виникає в наслідок придбання товарів, робіт, послуг;

- обґрунтування величини витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.

Пов'язаними сторонами вважаються підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб, та особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність.

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму відповідно до принципу превалювання економічної суті над юридичною формою. Оцінка зобов'язань в операціях пов'язаних сторін може здійснюватися з використанням таких методів: порівнюваної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; балансової вартості.

За методом порівнюваної неконтрольованої ціни застосовується ціна, яка визначається за ціною на аналогічну готову продукцію (товари, роботи, послуги), що реалізується не пов'язаному з продавцем покупцеві за звичайних умов діяльності.

За методом ціни перепродажу застосовується ціна за вирахуванням відповідної націнки. За методом «витрати плюс» використовується ціна, що складається з собівартості товарів, яку визначає продавець, і відповідної націнки. За методом балансової вартості оцінка активів здійснюється за балансовою вартістю, що визначається згідно з відповідним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

Належна побудова облікової політики з метою контролю за кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги, що виникає в результаті операцій з пов'язаними особами, особливо важлива в контексті податкового законодавства. Операції купівлі-продажу між пов'язаними особами мають бути ретельно перевірені на предмет встановлення звичайної ціни з метою запобігання ухиляння від оподаткування.

При аудиті облікової політики підприємства для цілей бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками пропонуємо використовувати такі аудиторські процедури:

- запит (керівництву та бухгалтерській службі з питань отримання інформації для перевірки облікової політики та всіх обов'язкових додатків до неї);

- підтвердження;

- опитування.

Внутрішньому аудитору доцільно проводити аудиторську перевірку облікової політики для цілей бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за основними елементами, наведеними у табл. 1.

Таблиця 1

Елементи облікової політики для цілей бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, які перевіряються аудитором

Положення облікової політики	Примітки
1. Організація бухгалтерського обліку	Облік ведеться бухгалтерською службою, одним бухгалтером, бухгалтерським агентством
2. Внутрішній контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками	Контроль здійснюється окремим підрозділом, окремою особою, або не здійснюється
3. Форма бухгалтерського обліку	Журнально-ордерна, журнальна, комп'ютеризована
4. Інвентаризація розрахунків з постачальниками та підрядниками	Обов'язкова звірка розрахунків з постачальниками та підрядниками для підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку перед складанням річної бухгалтерської звітності
5. Форми первинних документів з обліку розрахунків з контрагентами, за якими не затверджені уніфіковані форми	Форми таких документів повинні затверджуватися наказом керівника і розміщуватися в додатку до облікової політики
6. Розкриття інформації про заборгованість перед постачальниками в звітності	Інформація повинна розкриватися в бухгалтерському балансі: сальдо за рахунком 60 показується розгорнуто - в складі дебіторської і кредиторської заборгованості; в звіті про рух грошових коштів
7. Правила документообігу, в тому числі в частині розрахунків з постачальниками	Графік документообігу повинен затверджуватися наказом керівника і розміщуватися в додатку до облікової політики
8. Облік витрат на ракетно-космічні роботи, виконані підрядниками по конкретному об'єкту	Витрати визнаються в момент оформлення актів про прийом-здачу робіт
9. Порядок списання заборгованості, за якою минув строк позовної давності	Дебіторська заборгованість повинна списуватися за рахунок резерву по сумнівних боргах і враховуватися на позабалансових рахунках організації не менше 5 років, кредиторська заборгованість повинна ставитися на рахунки обліку фінансових результатів

Інформація, отримана в процесі аудиту основних елементів облікової політики для цілей бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, дозволить внутрішньому аудиту скоординувати свою роботу та підвищити її оператив-

ність.

Також з метою контролю та управління зобов'язаннями підприємства пропонуємо скласти аналітичну таблицю кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками, яка наведена у табл. 2.

Таблиця 2

Аналітична таблиця контролю та управління кредиторською заборгованістю перед постачальниками та підрядниками

№ з/п	Постачальник	Кредиторська заборгованість перед постачальниками									
		Всього	У т.ч. за термінами погашення, грн			З неї прострочена			Сума, грн	Причини виникнення	Вжиті заходи
			До 3 місяців	Від 3 до 6 міс	Від 6 до 12 міс	До 3 міс	Від 3 до 6 міс	Від 6 до 12 міс			
1	1	15000	10000		5000	2000		1000	3000	Брак вільних коштів	Отримано кредит
2	2	50000		30000	20000			10000	1000	Безвідповідальність	Стягнуто кошти з винної особи
3	3	10000	10000								

Оскільки дана таблиця містить інформацію про заборгованість кожного постачальника за договорами, термінами погашення заборгованості як за графіком, так і фактично, виникає можливість визначення за кожною операцією, здійсненою з постачальниками і підрядниками, дотримання встановлених у договорах термінів постачання товарно-матеріальних цінностей (виконання робіт) і своєчасність розрахунків з ними.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.

Отже, для належного обліку та внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками та підрядниками необхідно:

- 1) розробити робочий план рахунків з деталізацією субрахунків рахунку 63 за видами валюти розрахунків, господарськими сегментами, групами постачальників;
- 2) розробити посадові інструкції бухгалтера по веденню розрахункових опера-

цій з кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги;

3) затвердити документ щодо термінів зберігання господарських договорів та іншої ділової документації з обліку кредиторської заборгованості;

4) внутрішньому аудиту рекомендується проводити аудиторську перевірку правильності обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за елементами облікової політики, а також використовувати аналітичну таблицю контролю та управління кредиторською заборгованістю.

Використання вказаних пропозицій сприятиме удосконаленню обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками та дозволить здійснювати внутрішній контроль за кредиторською заборгованістю в цілому, що запобігатиме виникненню порушень термінів її сплати.

Список використаних джерел:

- [1] Безкоровайна, Л. В. (2016). Особливості бухгалтерського обліку дебіторської і кредиторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Ефективна економіка*. Вилучено з <http://www.m.nauka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=eng&z=5310>.
- [2] Коблянська, І. О., Коблянська, Г. Ю. & Гребенчук, Ж. В. (2017). Методика обліку і аудиту розрахунків підприємства з постачальниками і підрядниками. *Modern economics*, (3), 78-87. Вилучено з http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2017_3_11.
- [3] Зеленко, С. В. (2014). Обліково-аналітичне забезпечення управління кредиторською заборгованістю за товари, роботи та послуги. *Економічні науки*, 11(41), 65-71.
- [4] Маркус, О. В. & Романюк, І. О. *Напрями вдосконалення управлінського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, інструменти контролю платоспроможності підприємств*. Вилучено з <http://www.economy.nauka.com.ua>.
- [5] Мулик, Я. І. (2018). Стан та перспективи розвитку аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*, (2), 106-115. Вилучено з <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>.

- [6] Нікітчук, К. М. (2016). Аудиторські процедури як основи контролю розрахунків із постачальниками і підрядниками. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*, (4). Вилучено з <http://easterneurope-ebm.in.ua>.
- [7] Сирцева, С. В. & Щербак, М. М. (2016). Напрями вдосконалення обліку, аналізу та аудиту розрахунків із контрагентами. *Глобальні та національні проблеми економіки: Електронне наукове видання*, (14). Вилучено з <http://global-national.in.ua>.
- [8] Фатенок-Ткачук, А. О. & Данилко, А. Р. (2016). Облікові процедури контролю зобов'язань перед постачальниками та підрядниками. *Економічний аналіз: зб. наук. праць* (Т. 26, (1), с. 179-187). Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка».

Author(-s):

Shendryhorenko M., *Ph.D. (Economics), Associate Professor of Accounting and Auditing Department*
Donetsk National University of Economics and Trade named after M.Tugan-Baranovsky
UKRAINE

Rotozeenko Yu., *Master's student of the Institute of Economics, Management and Administration*
Donetsk National University of Economics and Trade named after M.Tugan-Baranovsky
UKRAINE