

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ІМ. Ю.М. ПОТЕБНИ ЗНУ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
(повна назва кафедри)

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)
(рівень вищої освіти)

на тему Удосконалення обліку та аудиту
розрахунків з поставачаннями на
ПРАТ "Запоріжжестрой"

Виконав: студент 2 курсу, групи 2.0710-01к-3
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік, аналіз, контроль
(код і назва освітньої програми)
в управлінні підприємствами

спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

Корнієнко Д.В.
(підпис та прізвище)

Керівник к.е.н. Гадимешанська Ю.В.
(посада, місце зв'язку, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент д.е.н. професор Мейзова Т.Р.
(посада, місце зв'язку, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

до захисту
МФ

Запоріжжя
2021

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ІМ. Ю.М. ПОТЕБНИ ЗНУ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

(код та назва)

Освітня програма *Облік, аналіз, контроль в управлінні підприємствами*

(код та назва)

Спеціалізація

(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

«20» 09 2021 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Корнієнко Мар'ї Володимирівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) *Удосконалення обліку та аудиту розрахунків з поставальниками на ПРП - Запоріжвоентрив*

керівник роботи *к.е.н. Годишчанська Віра Володимирівна*

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, прізвище звання)

затверджені наказом ЗНУ від « » 20 року №

2. Строк подання студентом роботи

3. Вихідні дані до роботи *Законотвіча нормативна база, періодичні видання літературні джерела, фінансова звітність підприємства*

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) *і теоретико-методологічні аспекти обліку та аудиту розрахунків з поставальниками на підвідві. Облік розрахунків з поставальниками та фін. аналіз на ПРП - Запоріжвоентрив з пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту розрахунків з поставальниками на ПРП - Запоріжвоентрив.*

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

Мета дипломної роботи. Класифікація розрахунків з поставальниками Терміні до та до обліку розрах. з поставальник. Визначити шлях процесу обліку подати завдання перед поставальниками. Структура рах. в з. Облік розр. з поставальниками за розрахунків з предплатою на ПРП - Запоріжвоентрив - Нова зміна ліквідованість. Пропозиції щодо удосконалення.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання піддан	завдання прийняв
1	Зодмишальська Ю.В.		
2	Зодмишальська Ю.В.		
3	Зодмишальська Ю.В.		

7. Дата видачі завдання 30.09.2021

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Провіра
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань досліджень	вересень 2021	викон.
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	вересень 2021	викон.
3	Робота над 1 розділом	вересень 2021	викон.
4	Робота над 2 розділом	жовтень 2021	викон.
5	Робота над 3 розділом	жовтень 2021	викон.
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	жовтень 2021	викон.
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2021	викон.
8	Попередній захист роботи	листопад 2021	викон.
9	Нормоконтроль	листопад 2021	викон.
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	грудень 2021	викон.
11	Захист роботи	грудень 2021	викон.

Студент Корнішук Р.В.
(підпис) (ініціали та прізвище)Керівник роботи (проєкту) Зодмишальська Ю.В.
(підпис) (ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер Розфанов Л.К.
(підпис) (ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Корнієнко Д.В. Удосконалення обліку та аудиту розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, науковий керівник Ю.В. Подмешальська. Запорізький національний університет. Інженерний навчально-науковий інститут. Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2021.

Розглянуто облікову категорію «розрахунки з постачальниками» та досліджено методологічні основи обліку та аудиту розрахунків з постачальниками. Розглянуто загальну характеристику ПрАТ «Запоріжвогнетрив» та досліджено облік розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив», виконано фінансовий аналіз на ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Проведено аудит розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» та розроблено пропозиції щодо удосконалення розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Ключові слова: РОЗРАХУНКИ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ, БАЛАНС, АКТИВ, ДОКУМЕНТУВАННЯ, АУДИТ, РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА, ПРОГРАМА АУДИТУ, НАКЛАДНА

ABSTRACT

Kornienko D. Improvement of accounting and audit of settlements with suppliers at PJSC «Zaporizhvognetriv».

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 – Accounting and taxation, supervisor Yu. Podmeshalska. Zaporizhzhya National University. Engineering Educational and Scientific Institute. Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing, 2021.

The accounting category "settlements with suppliers" is considered and the methodological bases of accounting and audit of settlements with suppliers are investigated. The general characteristics of PJSC "Zaporizhvognetriv" are

considered and the accounting of settlements with suppliers at PJSC "Zaporizhvognetriv" is investigated, the financial analysis at PJSC "Zaporizhvognetriv" is performed. An audit of settlements with suppliers at PJSC "Zaporizhvognetriv" was conducted and proposals were developed to improve settlements with suppliers at PJSC "Zaporizhvognetriv".

Keywords: CALCULATIONS WITH SUPPLIERS, BALANCE SHEET, ASSETS, DOCUMENTATION, AUDIT, AUDITOR'S WORKING DOCUMENTS, AUDIT PROGRAM, INVOICE

АННОТАЦИЯ

Корниенко Д.В. Совершенствование учета и аудита расчетов с поставщиками на ЧАО «Запорожогнеупор».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 – Учет и налогообложение, научный руководитель Ю.В. Подмешальская. Запорожский национальный университет. Инженерный учебно-научный институт. Кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2021.

Рассмотрена учетная категория «расчеты с поставщиками» и исследованы методологические основы учета и аудита расчетов с поставщиками. Рассмотрена общая характеристика ЧАО «Запорожогнеупор» и исследован учет расчетов с поставщиками на ЧАО «Запорожогнеупор», выполнен финансовый анализ на ЧАО «Запорожогнеупор». Проведен аудит расчетов с поставщиками на ЧАО «Запорожогнеупор» и разработаны предложения по усовершенствованию расчетов с поставщиками на ЧАО «Запорожогнеупор».

Ключевые слова: РОЗРАХУНКИ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ, БАЛАНС, АКТИВ, ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ, АУДИТ, РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА, ПРОГРАММА АУДИТА, НАКЛАДНАЯ

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	12
1.1 Нормативно-законодавча база з обліку розрахунків з постачальниками.....	12
1.2 Методика обліку розрахунків з постачальниками на підприємстві	33
1.3 Методика аудиту розрахунків з постачальниками на підприємстві	49
2 ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ПрАТ «ЗАПОРІЖВОГНЕТРИВ».....	62
2.1 Загальна характеристика ПрАТ «Запоріжвогнетрив»	62
2.2 Облік розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив».....	66
2.3 Фінансовий аналіз ПрАТ «Запоріжвогнетрив».....	79
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ НА ПрАТ «ЗАПОРІЖВОГНЕТРИВ».....	100
3.1 Аудит розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»...	100
3.2 Удосконалення обліку розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив».....	117
3.3 Удосконалення аудиту розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив».....	125
ВИСНОВКИ.....	135
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	141
ДОДАТОК А. Фінансова звітність ПрАТ «Запоріжвогнетрив».....	146

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Постачання сировини і матеріалів для виробництва готової продукції є з однією із головних задач для суб'єктів підприємницької діяльності. Питаннями планування потреби і надходження необхідних виробничих запасів займаються центри відповідальності з постачання або відділи постачання. Процес постачання складається з певних етапів. Головними є: планування поставок, укладання договорів на поставку, розрахунки за отримані виробничі запаси, отримання виробничих запасів відповідно до договорів поставок, контроль поставок і розрахунків. Бухгалтерський облік розпочинається з етапу оплати рахунків-фактури, відповідно, виникає об'єкт бухгалтерського обліку – розрахунки з постачальниками та підрядниками.

Завдання бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками – забезпечити накопичення, обробку, узагальнення інформації для відображення в бухгалтерському обліку і надання корисної, достовірної інформації про стан розрахунків управлінському персоналу.

Для виконання завдання в бухгалтерському обліку використовуються такі елементи, як: первинні документи, рахунки обліку, реєстри обліку, інші бухгалтерські документи. Сучасні вимоги до організації бухгалтерського обліку, розвиток інноваційних технологій та їх використання в бухгалтерському обліку, потребують наукових досліджень для раціоналізації бухгалтерського обліку, оптимізації документального забезпечення, аналізу існуючих форм документального забезпечення, способів їх обробки, забезпечення управлінського персоналу корисною, правдивою, оперативною, звітною інформацією. Саме з цієї точки зору доцільно розглядати проблемні питання бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Правдивість, достовірність, повнота інформації, яка відображена в бухгалтерському обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками перевіряється проведенням аудиту розрахунків, який має певні особливості. Необхідність проведення досліджень бухгалтерського обліку та аудиту визначається проблемними практичними питаннями, які виникають у суб'єктів підприємницької діяльності, відповіді на які не визначені на законодавчо-нормативному рівні.

Бухгалтерський облік та аудит кредиторської заборгованості, у тому числі, розрахунків з постачальниками та підрядниками мають невирішені питання, тому науковцями проводяться дослідження для їх вирішення. Питання бухгалтерського обліку та аудиту розглядають такі вчені, як: С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, О.В. Лишиленко, Г.В. Нашкерська, А.П. Макаренко, В.С. Лень, Н.М. Ткаченко, К.А. Пилипенко, Р.Л. Хом'як, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, О.А. Петрик, Б.Ф.Усач та інші. У публікаціях обговорюються питання законодавчо-нормативного забезпечення організації бухгалтерського обліку та аудиту, методологічного забезпечення. Але невирішених питань менше не стає, тому, що дискусії продовжуються, а практичні рекомендації для удосконалення обліку та аудиту все ще не розроблені, тому тема роботи є актуальною.

Мета роботи – дослідити облік та аудит розрахунків з постачальниками та розробити пропозиції щодо їх удосконалення на ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Для цього у роботі сформовані та розв'язані наступні завдання:

- розглянути облікову категорію «розрахунки з постачальниками»;
- дослідити методологічні основи обліку та аудиту розрахунків з постачальниками;
- розглянути загальну характеристику ПрАТ «Запоріжвогнетрив»;
- дослідити облік розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»;

- провести фінансовий аналіз на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»;
- провести аудит розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»;
- розробити пропозиції щодо удосконалення розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту розрахунків з постачальниками на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні основи документування обліку та аудиту розрахунків з постачальниками на підприємстві.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (0120U105606). Автором запропоновано вдосконалення документування обліку та аудиту розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Методи дослідження. Метод наукової абстракції, прийоми дедукції та індукції, аналіз і синтез, метод проектування. У процесі виконання роботи використано методи групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Інформаційною базою роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, первинні документи та форми фінансової звітності ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Наукова новизна отриманих результатів полягає в:

– удосконаленні шляхом розробки аналітичної відомості бухгалтерського обліку до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

– удосконаленні шляхом розробки аналітичної відомості розрахунків з постачальниками та підрядниками у розрізі контрагентів та взаємовідносин з ними на підставі договорів, угод, замовлення;

– удосконаленні шляхом розробки аналітичної відомості коригування розрахунків з постачальниками та підрядниками після оприбуткування матеріальних запасів, інших активів;

– удосконаленні шляхом розробки плану, програми, робочих документів аудиту розрахунків з постачальниками, які можуть бути використані в практичній діяльності аудиторів, як зовнішніх, так і внутрішніх.

Результатами дослідження аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками є визначення основних методологічних аспектів планування аудиторської перевірки, а також запропоновані основні аудиторські процедури для перевірки розрахунків з постачальниками та підрядниками. Запропоновані форми Робочих документів, які можуть бути використані в практичній діяльності аудиторів, як зовнішніх, так і внутрішніх.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з удосконаленням обліку та аудиту розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Впровадження пропозицій у діяльність ПрАТ «Запоріжвогнетрив» щодо удосконалення обліку та аудиту розрахунків з постачальниками дозволять в практичній діяльності запобігти помилок щодо відображенні інформації у фінансовій звітності та приймати оперативні управлінські рішення управлінському персоналу (довідка про впровадження).

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на Всеукраїнській науково-практичній конференції Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретичні та практичні засади

розвитку економіки, обліку, фінансів, менеджменту та права»(ЗНУ, м. Запоріжжя, 23-24 листопада 2021 року).

Публікації. За результатами дослідження опублікована наукова стаття: Корнієнко Д.В. Подмешальська Ю.В. Облік розрахунків з постачальниками за видами економічної діяльності. Агросвіт. 2021. №24 (подано до друку).

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 146 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 31 рисунок, 37 таблиць. Робота містить 1 додаток. Список використаних джерел складається із 61 найменувань.

1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Нормативно-законодавча база з обліку розрахунків з поставачальниками

Діяльність будь-якого підприємства нерозривно пов'язана із взаємодією з іншими особами – поставачальниками та підрядниками, замовниками та покупцями. Придбання різноманітних товарів та послуг відбувається майже щодня. Це може бути як товари, що являються сировиною для виробництва, так і товарами першої потреби для функціонування підприємства в цілому. У результаті цього виникає поточна кредиторська заборгованість перед вітчизняними та іноземними поставачальниками та підрядниками.

Процес постачання є невід'ємним процесом кругообігу засобів. Тому облік розрахунків з поставачальниками – це одна з найрозповсюдженіших операцій на підприємстві та є найважливішою складовою бухгалтерської діяльності, так як вони безпосередньо впливають на формування статей витрат підприємства, а інформація про зобов'язання підприємства є однією з найважливіших в оцінці його фінансового стану.

Поставачальники – юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей, або надають послуги чи виконують роботи. Поставачальники можуть бути як вітчизняними так і іноземними.

Порядок та форми розрахунків між поставачальниками визначаються в господарських договорах. Основними завданнями обліку розрахунків з поставачальниками та підрядниками є:

- достовірне відображення в облікових регістрах наявності та змін, сум кредиторської заборгованості;

- забезпечення своєчасного перерахування грошових коштів кредитором;
- систематична звірка розрахунків з фізичними та юридичними особами;
- контроль за дотриманням умов договорів та контрактів, своєчасне пред'явлення претензій та правильне документальне обґрунтування претензій постачальниками та підрядниками.

Підходи до визначення зобов'язань застосовуються різні – їх розглядають: як борг; як суму витрат; як залучений капітал; як розрахункові відносини; як частину вартості майна. Трактування зобов'язань з юридичної, економічної та бухгалтерської точки зору зображено на рисунку 1.1.

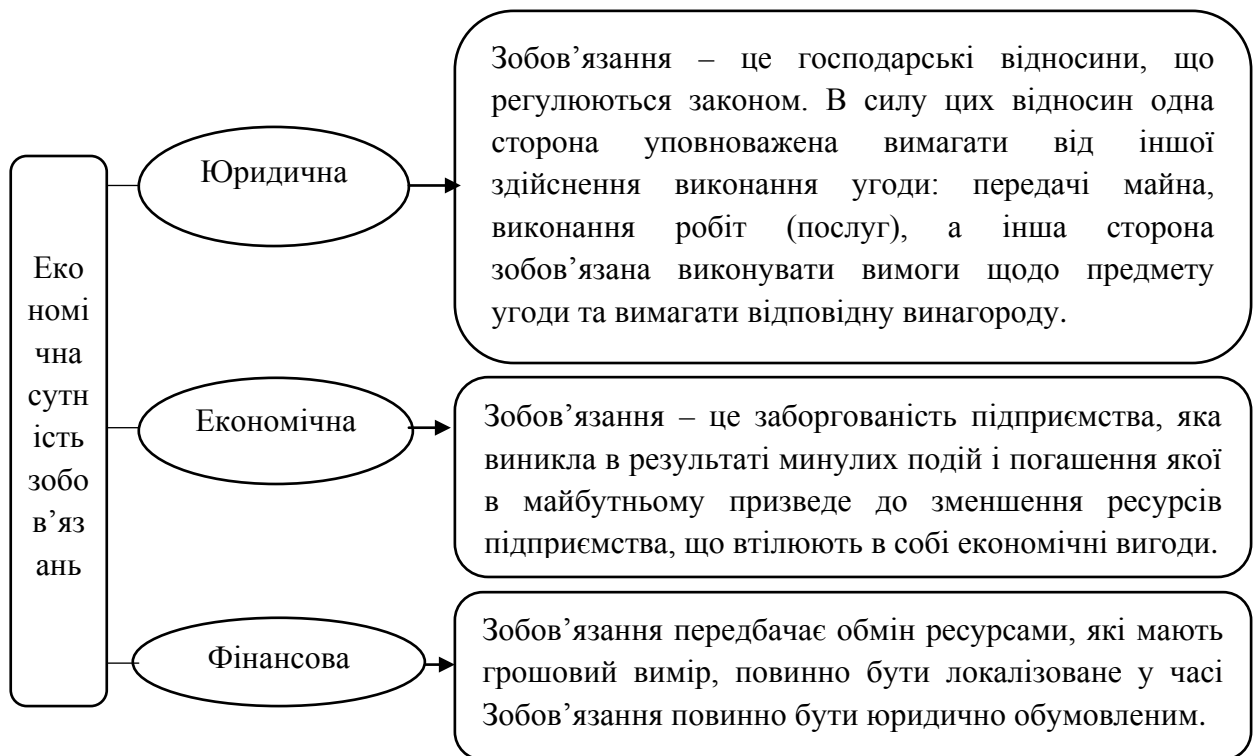


Рисунок 1.1 – Трактування поняття зобов'язання з юридичної, економічної та бухгалтерської точки зору

Терміни «зобов'язання» та «кредиторська заборгованість» використовують для характеристики відносин підприємств з іншими юридичними і фізичними особами в процесі здійснення ними господарської діяльності. Часто у наукових працях поняття «зобов'язання» ототожнюється

з поняттям «кредиторська заборгованість», хоча між ними існує суттєва відмінність. Розрахунки з постачальниками є кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги за умов подальшої оплати або іншого погашення зобов'язань. У разі здійснення передоплати в бухгалтерському обліку виникає дебіторська заборгованість за виданими авансами [10]. Поняття «розрахунки» та «заборгованість» тісно пов'язані з поняттям «зобов'язання»: розрахунки виникають за зобов'язаннями або зобов'язання витікають із розрахунків, заборгованість – це зобов'язання або навпаки. Отже, потрібно визначити кожне поняття окремо і взаємозв'язки між ними. За результатами критичного аналізу та порівняння думок різних вчених в галузях бухгалтерського обліку, економіки та права щодо трактування категорій «зобов'язання», «заборгованість», «розрахунки» пропонується виокремити та розглянути їх з трьох точок зору (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Розмежування категорій «зобов'язання», «заборгованість», «розрахунки»

Ознака	Зобов'язання	Заборгованість	Розрахунки
1	2	3	4
Юридична сутність	Цивільні правовідносини, в силу яких одна сторона (боржник) зобов'язана здійснити на користь іншої сторони (кредитора) певну дію або утриматися від цієї дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його зобов'язань	Боргові зобов'язання	Різновид цивільних відносин, які виникають внаслідок вчинення платником дій, що спрямовані на здійснення платежу на користь іншої особи
Економічна сутність	Зобов'язання організації перед контрагентами повинні розглядатися як статті його доходів, а зобов'язання контрагентів перед організацією – як статті його витрат	Грошові суми, які підлягають сплаті, але не сплачені	Грошові взаємовідносини, що виникають між організаціями по товарних і нетоварних операціях

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
Бухгалтерська сутність	Заборгованість підприємства, що виникла в наслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди	Сума боргів належних фірмі (суспільству, компанії і т.д.) від фізичних або юридичних осіб, які виникли в ході господарських взаємовідносин з ними	Розрахунки за товарними операціями – безготівкові розрахунки за товарно-матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуг чеками, акредитивами чи іншими розрахунковими документами; та розрахунки за нетоварні операції – безготівкові розрахунки

Зобов'язання, що відображаються в бухгалтерському обліку, мають юридичний та економічний зміст. В широкому розумінні зобов'язання виникають як управлінський правовий акт замовлення або державний контракт. У вузькому значенні – зобов'язання виникають із господарського договору, укладеного за простою згодою сторін; з інших підстав, що не суперечать закону; за результатами конкурсу, тендеру, іншого публічного торгу [46].

За визначенням, наведеним у ч. 1 ст. 509 Цивільного кодексу (далі – ЦК), зобов'язанням є обов'язок однієї сторони (боржника) вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (рисунки 1.2). Це може бути передача майна, виконання роботи, надання послуги, сплата грошей тощо. Кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку [21].

Юридичне поняття «зобов'язання» включає в себе дебіторську та кредиторську заборгованість, а для цілей бухгалтерського обліку до складу зобов'язань дебіторська заборгованість не включається, так як визнається активом підприємства. Розглянемо кредиторську заборгованість, виходячи з балансового рівняння: $\text{Актив} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання}$, з чого виходить, що кредиторська заборгованість – це залученні кошти до господарського обороту підприємства.

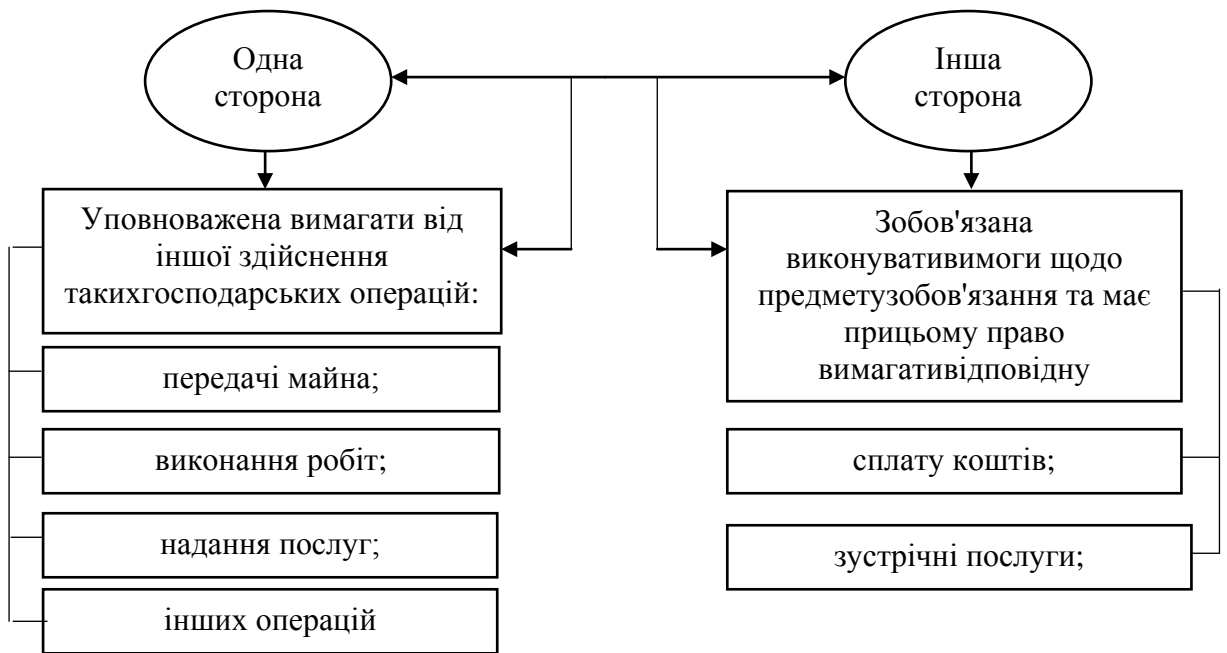


Рисунок 1.2 – Характеристика юридичних параметрів зобов'язань

Отже, кредиторська заборгованість має двоїсту юридичну природу:

- як частина активів вона належить підприємству на праві володіння чи права власності щодо отриманих позичкових грошей чи речей, визначених родовими ознаками;

- як об'єкт зобов'язань – це борги підприємства перед кредиторами, тобто уповноваженими на витребування чи стягнення від нього зазначеної частини майна.

Таким чином, кредиторська заборгованість – це один з видів зобов'язань підприємства.

У бухгалтерському обліку поняття «зобов'язання» розглядається не так широко, як у цивільному законодавстві. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9] зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Де економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. В цьому ж Законі

термінами «майно» і «зобов'язання» визначаються групи об'єктів бухгалтерського обліку – засоби підприємства (активи) та джерела їх утворення (пасиви) [2].

Це ж саме визначення дає НП(С)БО 11 «Зобов'язання», в якому наведений порядок формування та відображення в звітності інформації про зобов'язання.

Важливим також є розгляд поняття «розрахунок». Розрахунки базуються на русі господарських засобів між різними суб'єктами. Узагальнене поняття розрахунків із різних літературних джерел наведено у таблиці 1.2 [34].

Порядок класифікації та обліку розрахунків з постачальниками визначається НП(С)БО 11 «Зобов'язання».

Таблиця 1.2 – Визначення терміна «розрахунки» в обліково-економічній літературі

№з/п	Автор	Визначення
1	Безруких П.С	Розрахунки – це грошові відносини, що виникають між організаціями за товарними і нетоварними операціями
2	Чацкіс Е.Д., Лісюк А.Н., Михайлова Т.П	Розрахунки – це система відносин між підприємствами й особами, заснована на грошовому поверненні вартості товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг.
3	Сухарев А.Я	Розрахунки – здійснення платежів за грошовими зобов'язаннями.
4	Парашутін Н.В., Козлова Е.П.	Під розрахунковими відносинами розуміють зобов'язання покупця оплатити у встановлені строки вартість матеріальних цінностей, послуг й іншої заборгованості після виконання постачальником своїх договірних зобов'язань або право постачальника вимагати платіж від покупця за відвантажену йому продукцію або надані послуги.

Порядок класифікації та обліку розрахунків з постачальниками визначається НП(С)БО 11 «Зобов'язання». Відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання» кредиторська заборгованість за товари (роботи, послуги) як і всі поточні зобов'язання, відображається в балансі за сумою погашення [8].

Відповідно до НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», оцінка зобов'язань в операціях пов'язаних сторін може

здійснюватися з використанням таких методів: порівнюваної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; балансової вартості [19].

В умовах переходу до міжнародних стандартів фінансової звітності, на думку вчених, для потреб бухгалтерського обліку достатньо поділу кредиторської заборгованості на поточну (короткострокову) та довгострокову. Така класифікація полегшує та актуалізує роботу бухгалтерської служби. Відповідно до чинного законодавства оцінка розрахунків з постачальниками та підрядниками відображаються в балансі за сумою погашення. Облік розрахунків з постачальниками починається з визнання, оцінки та фіксування в системі рахунків з подальшим розкриттям у фінансовій звітності.

З метою бухгалтерського обліку НП(С)БО 11 «Зобов'язання» класифікує зобов'язання наступним чином (рисунок 1.3).

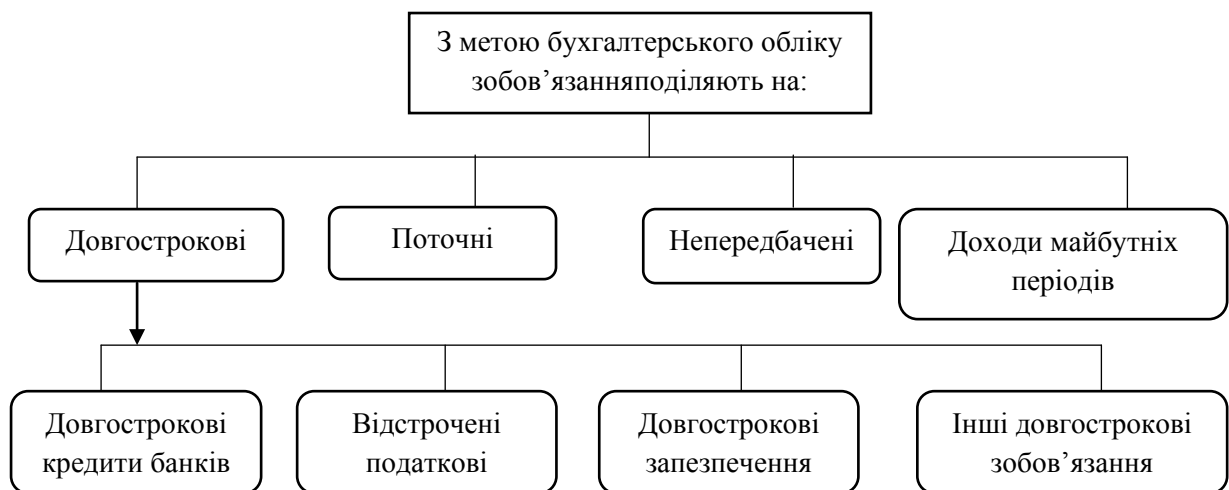


Рисунок 1.3 – Класифікація зобов'язань згідно НП(С)БО 11

Отже, НП(С)БО 11 надає загальну класифікацію, універсальну для будь якого підприємства.

Аналіз наукової літератури дає різностороннє уявлення про особливості класифікації кредиторської заборгованості, яку багато науковців називають зобов'язаннями, так як їй притаманні різні класифікаційні ознаки

зобов'язань. Тому, розглянемо дані класифікації за різними поглядами авторів [37].

Автори Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна [27] зазначають, що для правильної організації бухгалтерського обліку зобов'язань важливим є визначення моменту їх виникнення, оскільки юридичні та економічні аспекти цього питання не збігаються.

В бухгалтерському обліку підприємства зобов'язання знаходить своє відображення лише тоді, коли підприємство-постачальник відвантажує готову продукцію (товари), тому вони пропонують поділяти зобов'язання залежно від порядку визначення суми до погашення зобов'язання на реальні та потенційні.

Таку саму класифікацію пропонують і вчені С.Ф. Голов [28] та Т.В. Стаднюк [50] (рисунок 1.4).



Рисунок 1.4 – Класифікація зобов'язань на думку вчених

Поняття забезпечення також входило до класифікації зобов'язань згідно НП(С)БО 11, але було виключено на підставі Наказу Міністерства фінансів №627 від 27.06.2013. Губачова О.М. та Мельник С.І. [30] наголошують, що у бухгалтерському обліку зобов'язання відображають тільки тоді, коли виникає заборгованість по них. Кредиторська

заборгованість визнається, якщо вона відповідає її визначенню, може бути вимірною і є релевантною і достовірною. Тому, на відміну від попередніх класифікацій розглядають зобов'язання за наступними ознаками:

- в залежності від порядку визначення суми: фактичні та умовні;
- в залежності від термінів погашення: поточні та довгострокові.

Найбільш розгалужену класифікацію зобов'язань за різними ознаками пропонує Ф.Ф. Бутинець[25], яку наведено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Класифікація зобов'язань підприємства за ознаками[25]

Класифікаційна ознака	Вид зобов'язань	Коротка характеристика
1	2	3
За складністю	Прості	Погашаються одним платежем
	Складні	Включає первинне зобов'язання та набір вторинних зобов'язань
За визначеністю у часі	Обмежені у часі	Строк виконання зобов'язання визначений у часі
	Безстрокові	Строк виконання зобов'язання не визначений у часі
За забезпеченістю виконання зобов'язань:	Забезпечені	Виконання яких забезпечено заставою
	Незабезпечені	Виконання яких не забезпечено
Залежно від підстави виникнення зобов'язання:	Договірні	Постають з угоди, домовленості сторін
	Позадоговірні	Виникають незалежно від волі учасників угоди
За способом погашення:	Монетарні	Відображають суму грошових коштів, що підлягають сплаті кредиторам
	Немонетарні	Зобов'язання поставити товари або надати послуги визначеної кількості та якості
За часом виникнення:	Теперішні	Виникають в результаті операцій та інших подій у минулому періоді
	Майбутні	Визначаються рішенням керівництва придбати активи в майбутньому та не є причиною для утворення справжнього зобов'язання. Рішення про придбання активів у майбутньому не призводить до виникнення поточних зобов'язань, вони виникають лише коли актив доставлено.
За терміном погашення:	Довгострокові	Включають отримані позики, випущені облігації, видані закладні, векселі видані, зобов'язання по оренді тощо, якщо вони розраховані на строк погашення більше одного року

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
	Короткострокові	Зобов'язання, що задовольняються за допомогою використання поточних активів або створення інших короткострокових зобов'язань (заборгованість із розрахунків з бюджетом, кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам; заборгованість з оплати праці; короткострокові кредити банку; нараховані до сплати дивіденди, відсотки тощо)
За можливістю оцінки:	Фактичні	Виникають як наслідок договірних відносин або законодавчих актів, їх суму можна оцінити досить точно. Фактичні зобов'язання поділяються на два види: документальні та враховані.
	Оціночні	Сума оціночних зобов'язань не може бути визначена до настання визначеної дати. До оціночних включаються зобов'язання перед бюджетом за податками
	Умовні (потенційні)	Зобов'язання, спричинені умовними фактами господарського життя. Умовні зобов'язання не обліковуються в основній інформаційній сукупності та не відображаються у фінансових звітах, вони розкриваються у вигляді приміток.

І.В. Орлов [46] також зазначає, що класифікація зобов'язань у бухгалтерському обліку створена на основі господарських процесів, а тому зводиться до простого переліку, який регулює НП(С)БО11. Через це доцільно розглядати класифікацію бухгалтерських зобов'язань за різними ознаками.

Поточні зобов'язання за НП(С)БО11 – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу [10].

Довгострокові зобов'язання – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Непередбачене зобов'язання – це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Про доходи майбутніх періодів йдеться в Інструкції №291. Зазначається, що «Доходи майбутніх періодів» призначено для узагальнення інформації щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах.

Згідно Інструкції №291 до доходів майбутніх періодів відносяться, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо [4].

Розрахункові операції суб'єктів господарювання дуже різноманітні. Класифікація розрахунків з постачальниками наведена на рисунку 1.5.



Рисунок 1.5 – Класифікація розрахунків з постачальниками

Через різницю у часі між моментами постачання та сплати за рахунками у підприємства виникає поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги.

Тому найпоширенішим видом кредиторської заборгованості у сучасному господарюванні є заборгованість перед постачальниками та підрядниками за поставлені виробничі запаси, надані послуги та не сплачені в необхідні терміни роботи.

Сучасна фінансова практика виділяє такі основні види кредиторської заборгованості (рисунок 1.6).

Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

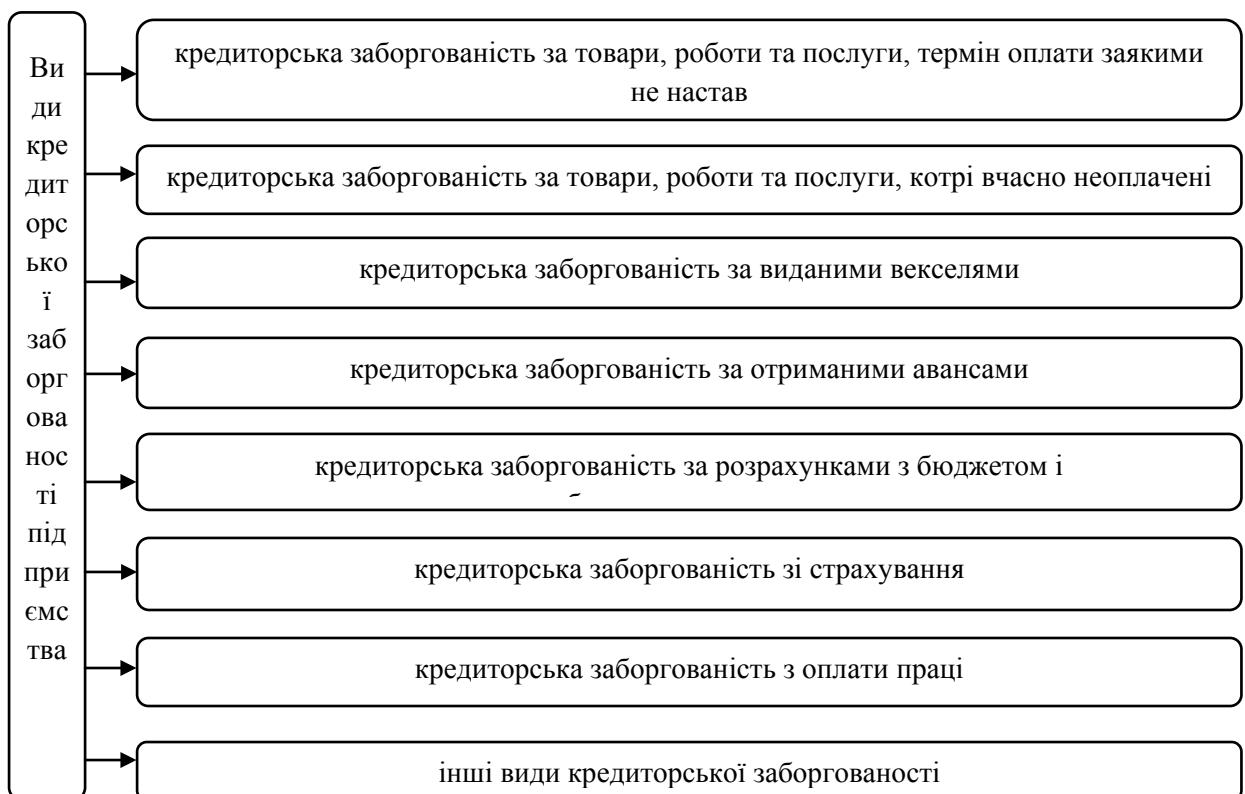


Рисунок 1.6 – Види кредиторської заборгованості підприємства

Фінансова звітність, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку та мають значну регулюючу законодавчу базу(рисунок 1.7).

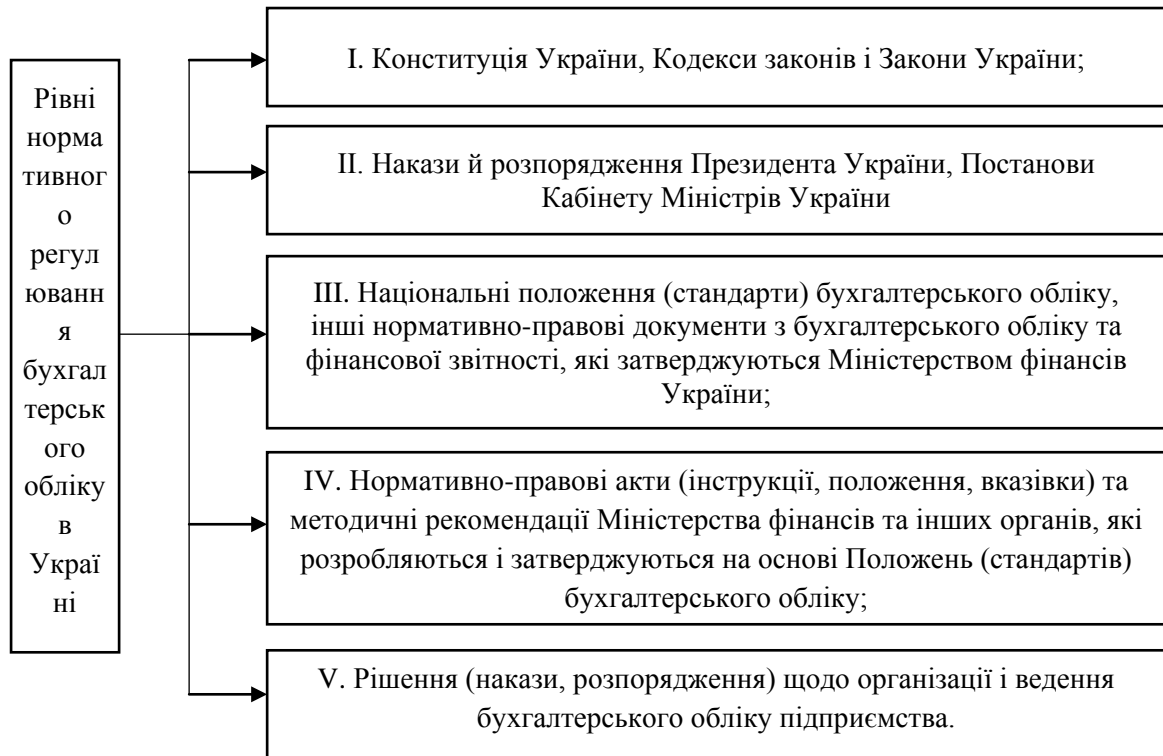


Рисунок 1.7 – Рівні впливу нормативного регулювання бухгалтерського обліку

Юридичним фактом настання господарських зобов'язань є господарський договір. Цивільний кодекс України називає господарський договір однією з найпоширеніших підстав для виникнення зобов'язань. Договір є юридичним фактом. (рисунок 1.8).



Рисунок 1.8 – Рівні регулювання господарських зобов'язань

Кредиторська заборгованість в економічному змісті має юридичні підстави, так як зобов'язання виникають в результаті виконання

підприємством угод та в подальшому являються підставою для здійснення розрахунків за товари чи послуги.

Однак не всі зобов'язання встановлюються договором: значні їх частина визначається адміністративними актами, іншими правомірними чи неправомірними діями [25].

Облік розрахунків з постачальниками підприємства та його правові засади регламентуються НП(С)БО 11 «Зобов'язання», що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності [10]. Зобов'язання виникають в результаті виконання підприємством угод та в подальшому являються підставою для здійснення розрахунків за товари чи послуги.

Огляд нормативної бази та законодавчих документів з регулювання питань щодо кредиторської заборгованості в цілому та розрахунків з постачальниками зокрема, наведено у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Законодавчі документи що регулюють питання обліку розрахунків з постачальниками

№з/п	Документ	Короткий зміст	Використання в обліковому процесі
1	2	3	4
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]	Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку. Загальні вимоги до фінансової звітності.	Регламентує організацію обліку зобов'язань та відображення результатів обліку у фінансовій звітності.
2	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України.	Норми цього Положення застосовується до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності.

Продовження таблиці 1.4

1	2	3	4
3	Господарський кодекс України [1]	Встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності	Сфера вирішення спірних питань, захист інтересів
4	Податковий кодекс України [8]	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України.	Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України в операціях з імпортом
5	Цивільний кодекс України [21]	Регулює особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників	Організація договірної роботи на підприємстві
6	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [4]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств.	Для організації бухгалтерського обліку.
7	НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [10]	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.	Для організації обліку операцій, пов'язаних з виникненням та погашенням зобов'язань підприємства.
8	НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [18]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України.	Регулює бухгалтерський облік операцій з іноземними постачальниками.
9	НП(С)БО 16 «Витрати» [17]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій сфері.	Для організації обліку розрахунків

Продовження таблиці 1.4

1	2	3	4
10	Наказ затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» [11]	Визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів.	Регламентує умови проведення інвентаризації з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Інформація про стан розрахунків з постачальниками відображається у фінансовій звітності підприємств. Порівняльна характеристика особливостей розкриття інформації щодо кредиторської заборгованості у звітності наведена на рисунку 1.9. Правильне і виважене проведення облікових і аналітичних процедур дає можливість контролювати кредиторську заборгованість, термінами її сплати, що дає змогу більш правильно планувати розрахунки.

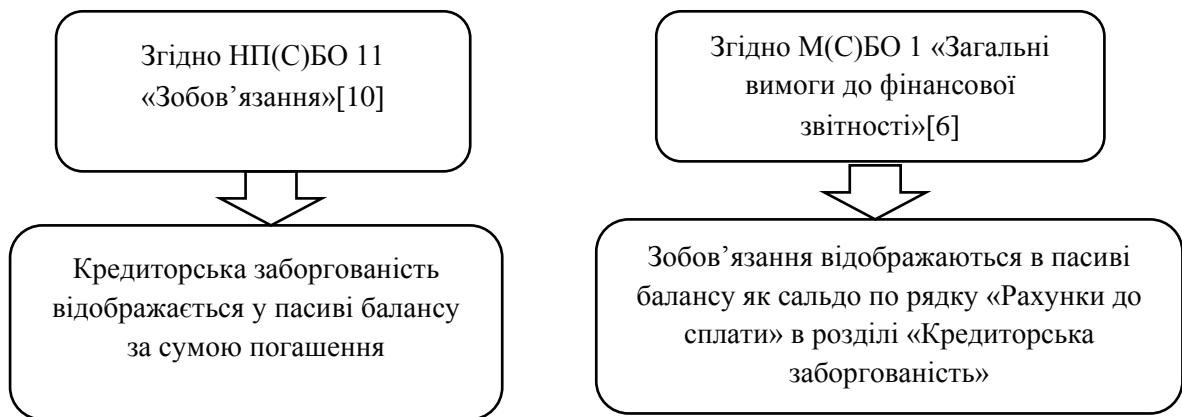


Рисунок 1.9 – Порівняльна характеристика підходів до розкриття інформації щодо кредиторської заборгованості у фінансовій звітності [6]

Найпершим основним процесом, без якого неможливий будь-який виробничий процес, є постачання, завдання якого полягає в забезпеченні потреб виробничого процесу в різноманітних факторах виробництва – сировині, матеріалах, паливі, тарі, запасних частинах, малоцінних та швидкозношуваних предметах, основних засобах, живій робочій силі (робітники, управлінці, службовці), капіталі (інвестиції, гроші) та інших

ресурсах. На виході з системи знаходиться готова продукція, що призначена для збуту споживачам. Від споживачів продукції на підприємство надходять гроші, а виходять – при оплаті постачальникам факторів виробництва (рисунок 1.10).

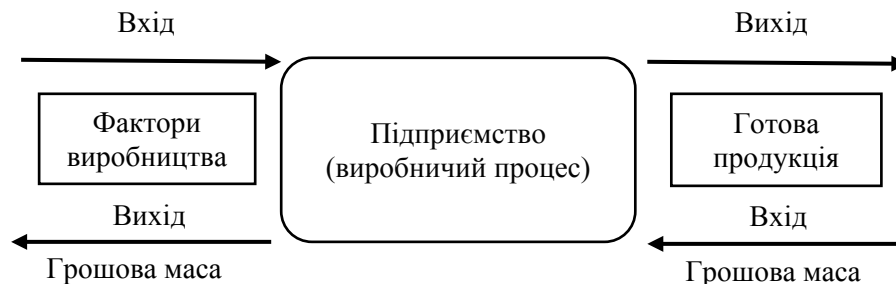


Рисунок 1.10 – Модель діючого підприємства

Суб'єкт господарювання отримує необхідні засоби в результаті їх придбання чи обміну, що створює процес руху ресурсів. Звідси, придбання можна визначити як процес руху цінностей від підприємства-продавця до підприємства-покупця, що виконання договірних умов і задоволення потреб обох сторін економічних відносин.

При відображенні зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку головним є дотримання принципу переважання сутності над формою. Аналіз сутності принципу переважання сутності над формою може мінятися як в часі, так і в просторі. Зміна економічної сутності в часі зумовлюється тим, що з часом економічна сутність операції, що відбувається сьогодні, не відповідає юридичній формі що є на сьогоднішній день [32].

Отже, у фінансовому обліку потрібно відобразити інформацію про кожний із процесів кругообігу капіталу і визначати їх ефективність, яка розраховується через отримання економічних показників у системі бухгалтерських рахунків. Безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування.

Розвиток товарного виробництва у світі обумовив потребу в системі розвинених розрахунків та вплинув на формування вимог до їх механізму. З

точки зору державних інтересів готівково-грошові розрахунки ускладнюють здійснення контролю за грошовим обігом юридичних та фізичних осіб. Тому в Україні прийняте законодавство, що передбачає особливу систему контролю за їх здійсненням[50].

На даний час в економічній літературі чітко не виділено поняття форми розрахунків. Зокрема, Л. А. Рибіна, викладає власне розуміння цієї категорії та визначає форму розрахунків як – вид носіїв боргових вимог на кошти, які відрізняються структурою документів і документообігом, часом і місцем виконання розрахунків, ступенем гарантії платежів [47, с.156].

Діюче законодавство України не розкриває змісту терміну – форма розрахунків, натомість наводиться перелік форм розрахунків, які застосовуються при проведенні переказу, а саме: акредитивна, вексельна, інкасова, за гарантійними зобов'язанням, за чеками, з використанням документів на переказ [33, с.156].

Результати проведених досліджень свідчать, що поняття «розрахунок» та «платіж» тісно пов'язані. Так, наприклад, В. А. Ющенко дає таке визначення безготівкових розрахунків: – безготівкові розрахунки – це платежі, що здійснюються як у вигляді матеріального обігу паперових документів, так і у вигляді магнітних записів, магнітного зчитування, руху електронних повідомлень [61, с. 18].

Облік розрахунків з покупцями на підприємстві є важливою ділянкою обліку. Помилки та неточності у відображенні даних про розрахунки з покупцями і замовниками, недотримання норм законодавства, можуть привести до виникнення бухгалтерських помилок, недоїмки коштів та штрафних санкцій, конфліктів з контрагентами.

Економічна енциклопедія визначає поняття «платіж» як фінансово-грошові операції, пов'язані з розрахунками громадян, підприємств і організацій між собою, а також органами фінансово-кредитної системи [26].

Сучасний економічний словник трактує поняття «розрахунок» як сплату грошей за зобов'язаннями [33, с. 26].

Розрахунки з постачальниками здійснюється після відвантаження товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт або надання послуг або одночасно з ними з згодою організації або по її дорученню, або по передоплати. За економічним змістом розрахунки поділяються на дві основні групи (системи):

- за товарними операціями, тобто всі розрахунки між підприємствами і господарськими організаціями за реалізовану продукцію, виконані роботи (послуги) та придбані матеріальні цінності та послуги;

- за нетоварними операціями, до яких належать відповідні платежі до бюджету, одержання і повернення банківських кредитів, сплата страхових платежів, розрахунки за претензіями, нестачами та крадіжками, інші розрахунки [50].

Важливою умовою успішного функціонування підприємств в ринкових умовах є об'єктивна оцінка зобов'язань. Вибір варіанту оцінки залежить від виду зобов'язань. У бухгалтерському обліку зобов'язання класифікуються на поточні, довгострокові зобов'язання, непередбачені зобов'язання та доходи майбутніх періодів [10].

Оцінка зобов'язань відіграє значну роль при формуванні облікової політики підприємства. Застосування принципу обачності передбачає використання в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню сум визнаних зобов'язань, є важливим при оцінці зобов'язань. Завдяки дії принципу безперервності оцінка зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність цього підприємства триватиме й надалі [34].

Оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значущості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання для задоволення людських потреб, інтересів, цілей суб'єкта [33].

Умови визнання зобов'язань відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання» наведено на рисунку 1.11.



Рисунок 1.11 – Умови визнання зобов'язань

Значна частина зобов'язань підприємства регулярно нараховується та відображається в обліку по дебету рахунків активів або витрат, а по кредиту – нарахованих зобов'язань. У таких випадках визнання зобов'язань (кредиторської заборгованості) безпосередньо залежить від визнання відповідних активів або витрат [24].

Зобов'язання виникають через існуючі (завдяки минулим операціям чи подіям) борги підприємства щодо передачі певних, активів чи надання послуг іншому підприємству в майбутньому.

При відображенні зобов'язань в системі бухгалтерського обліку повинен враховуватися вплив їх трансформації на реалізацію принципів обліку, які реалізуються на відповідних етапах життєвого циклу зобов'язань в процесі їх визнання, оцінки, зміни та припинення[46]. За стадіями життєвого циклу зобов'язань формується їх відповідна оцінка (рисунок 1.12).

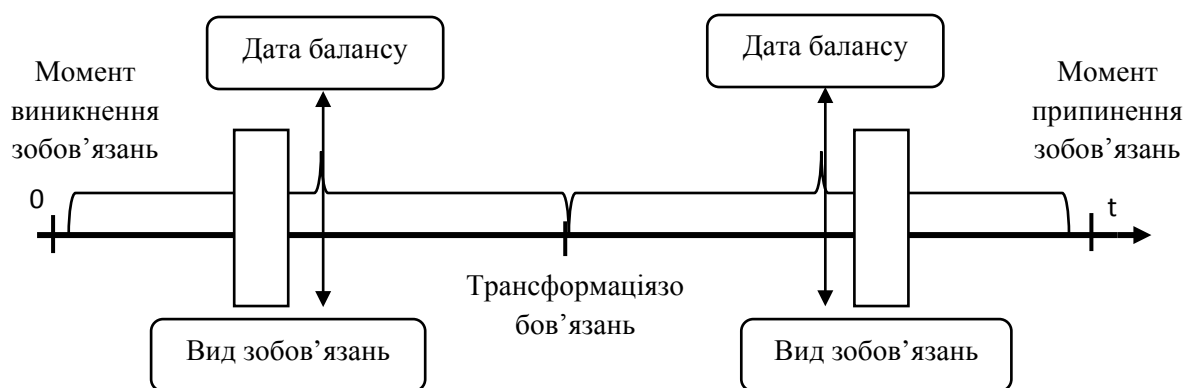


Рисунок 1.12 – Економіко-правовий життєвий цикл зобов'язань

Обліку підлягають тільки ті зобов'язання, які виникають внаслідок виконання укладених договорів або здійснених подій. За правилами бухгалтерського обліку та принципом подвійного запису зобов'язання відображаються в обліку тільки в тому разі, якщо по них виникає заборгованість. Наприклад, у випадку придбання підприємством у постачальника матеріалів одночасно виникає зміна по декількох рахунках обліку на однакову суму (рисунок 1.13). Зобов'язання, що підлягають виконанню в майбутньому, не є заборгованістю і не відображаються в обліку.

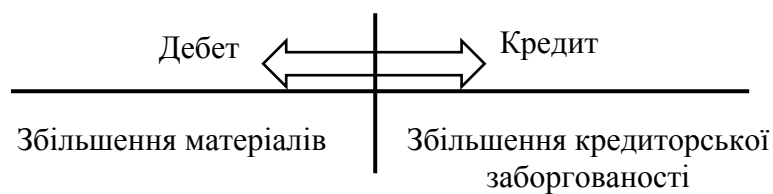


Рисунок 1.13 – Схема подвійного запису придбання матеріалів

Сума, що підлягає сплаті для погашення заборгованості, визначається угодою (контрактом, договором) або розраховується на підставі правил.

Статті пасиву балансу розміщені в порядку зростання термінів їх погашення. Дана класифікація має визначальне значення при оцінці платоспроможності підприємства за даними його фінансової звітності [36].

НП(С)БО не мають чітко сформульованого положення щодо того, за якою оцінкою об'єкти бухгалтерського обліку мають оцінюватися при визнанні і відображенні в балансі. Дослідити та класифікувати підходи до оцінки зобов'язань, що використовуються у бухгалтерському обліку, за національною нормативною базою неможливо, оскільки в ній відсутній окремий документ, подібний до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів [5], який би висвітлював загальні підходи до оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку (рисунок 1.14).

Особливістю обліку розрахунків з постачальниками є те, що переважна їх частина цих розрахунків виникає на підставі попередньо укладеного договору. Тому організація документування операцій з постачальниками

передбачає визначення документів, якими будуть оформлятися дані розрахункові операції, складання графіку документообігу.

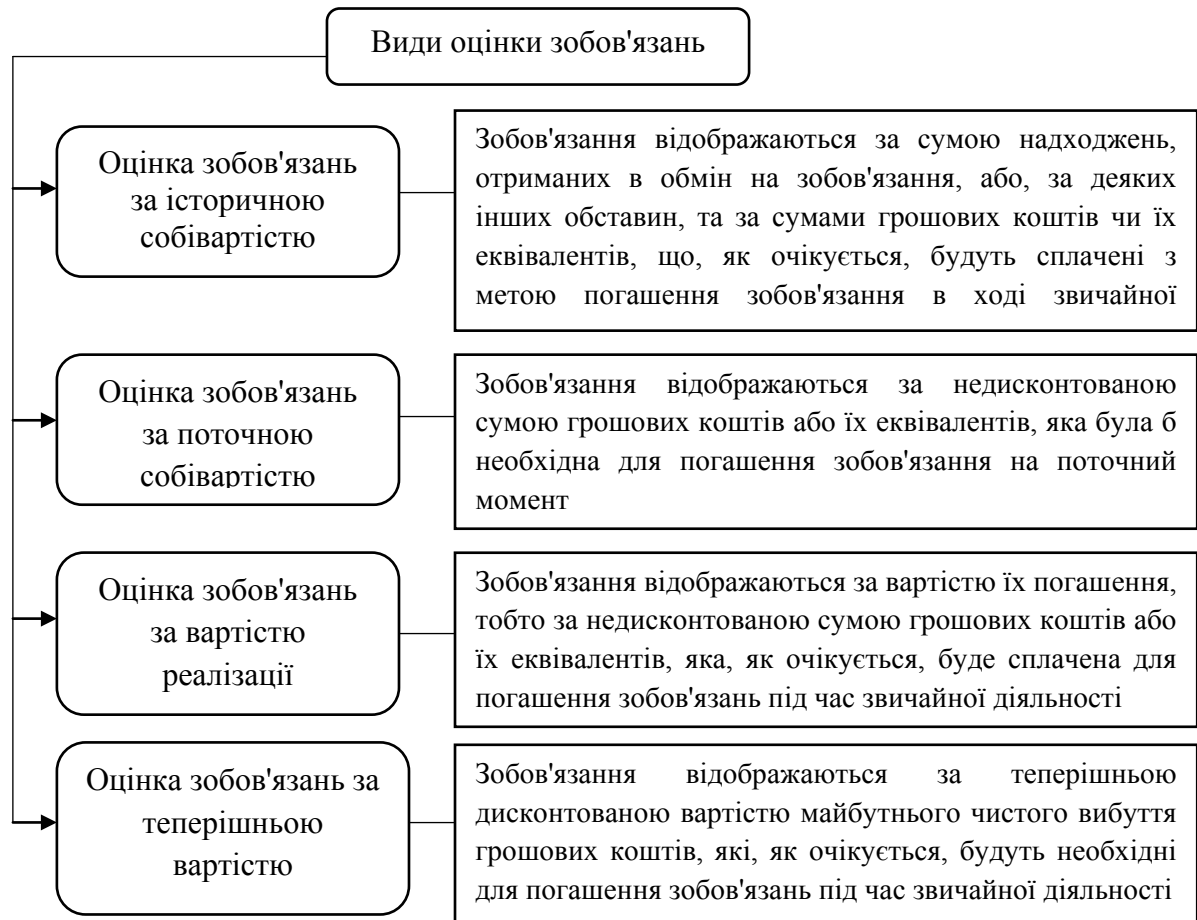


Рисунок 1.14 – Класифікація видів оцінки зобов'язань відповідно до Концептуальної основи

1.2 Методика обліку розрахунків з постачальниками на підприємстві

Управлінський контроль передбачає наявність на підприємстві певного переліку інструкцій, які допомагають при управлінні, плануванні та контролі за господарською діяльністю суб'єкта господарювання [53].

Форми розрахунків між постачальниками та підрядниками схематично наведено на рисунку 1.15.

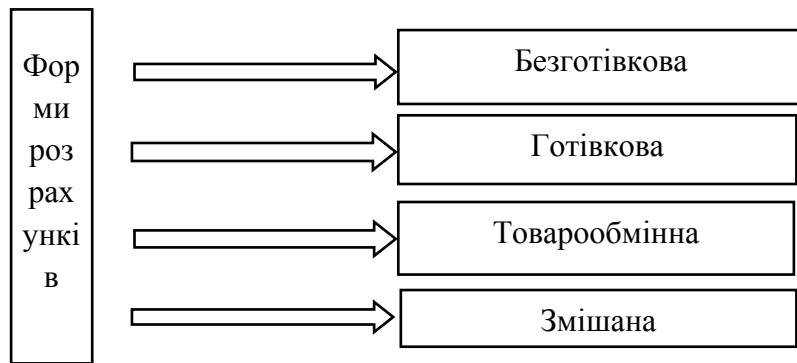


Рисунок 1.15 – Форми розрахунків з постачальниками

Порядок проведення розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності регулюється Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті №22 (далі – Інструкція №22) [12].

Готівкові розрахунки – платежі готівкою підприємств (підприємців) та фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт та послуг) та іншого майна.

Безготівкові розрахунки – перерахування певної суми з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, внесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів.

Формування документообороту залежить від організаційної структури підприємства, форми організації обліку, кількості залучених для обліку та контролю посадових осіб, типів первинних та звітних документів. Документування розрахунків між постачальниками та покупцями залежить від терміну оплати та її форм (каса або поточний рахунок) (рисунок 1.16).

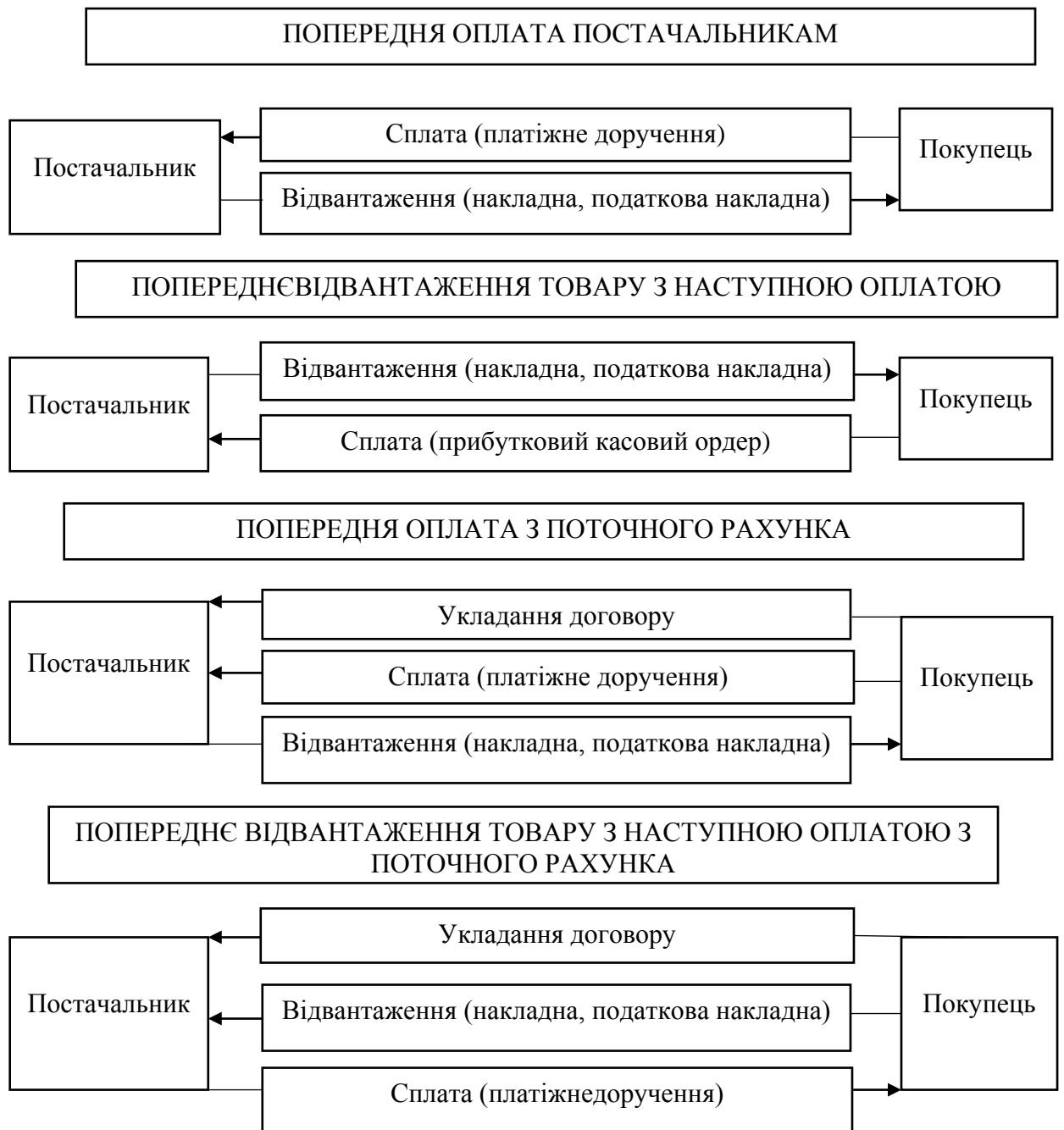


Рисунок 1.16 – Схема документування розрахунків з постачальниками залежно від терміну і форми оплати

На рисунку 1.17 наведено схему документального оформлення господарських операцій щодо придбання виробничих запасів у постачальниками на умовах попередньої оплати.

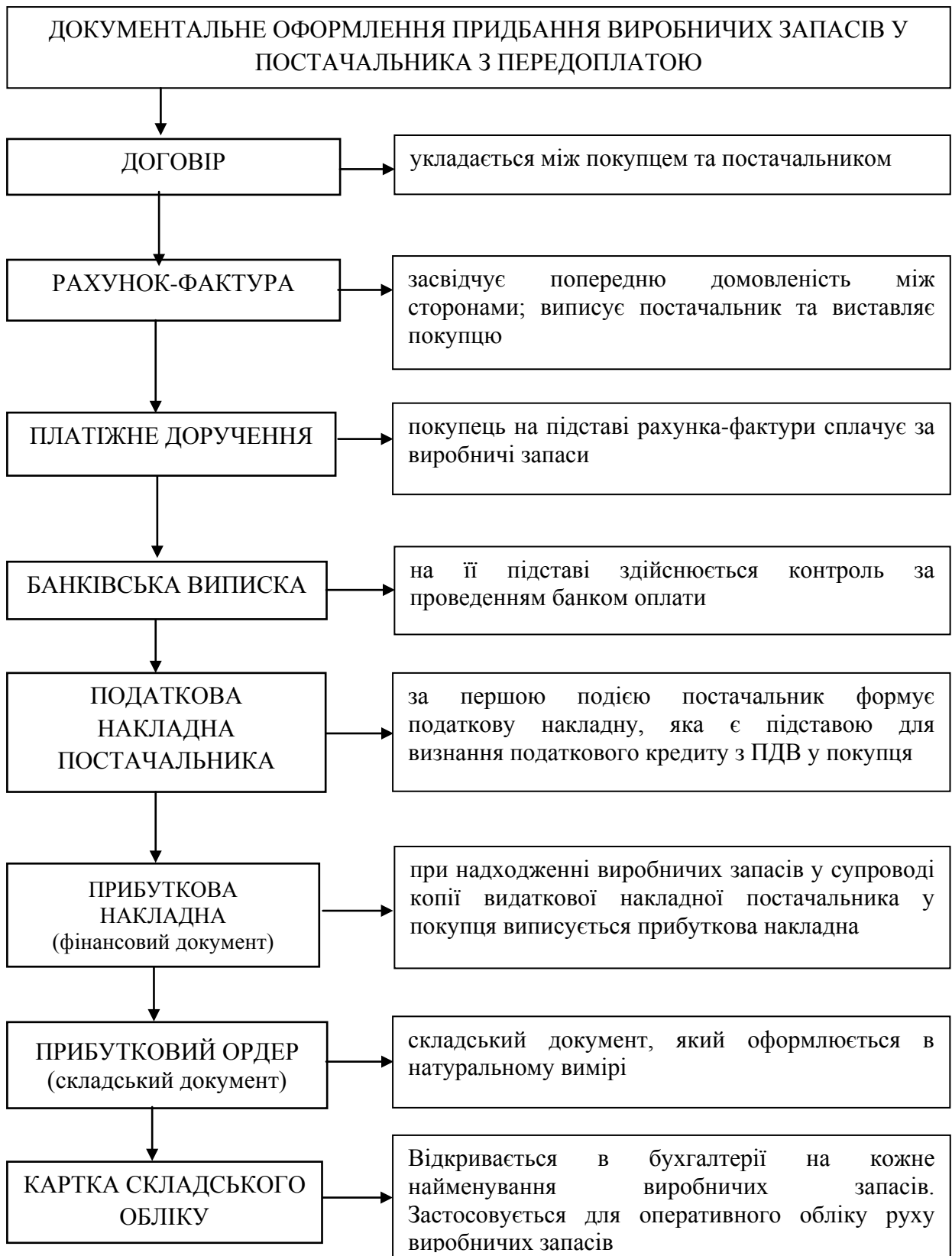


Рисунок 1.17 – Схема документального оформлення господарських операцій з придбання виробничих запасів у постачальниками на умовах попередньої оплати

Розрахункові документи, які надає підприємство-постачальник покупцю, на суму оплати за отриману продукцію, роботи (послуги) повинні бути акцептовані. Акцепт – згода на оплату.

Погашення кредиторської заборгованості може здійснюватися на підставі платіжного доручення, платіжної вимоги-доручення, видаткового касового ордеру, розрахункового чеку.

Підставою на оприбуткування товарно-матеріальних цінностей є: накладні; податкові накладні; товарно-транспортні накладні; акти прийнятих робіт, послуг; документи, що підтверджують якість товару.

Оприбуткування імпортованих товарів на складі покупця проводиться на підставі: зовнішньоекономічного договору купівлі-продажу; вантажно-митної декларації; приймального акту; акту експертизи; торгівельно-промислової палати; комерційних документів (рахунків-фактур (invoice), що підтверджують митну вартість товару); транспортних накладних – залізничної накладної, авіа накладної, товарно-транспортної накладної, пакувальних листів, CMR.

При покупці товару за іноземну валюту, обов'язково повинна складатись довідка про наявність курсових різниць при перерахуванні заборгованості.

При виявленні недостачі або дефіциту товарів приймання не припиняється, а складається рекламацийний акт.

Стосовно вимог до документального оформлення операцій, пов'язаних з розрахунками з покупцями, то слід зазначити, що відповідно до Податкового Кодексу України дані податкового обліку повинні підтверджуватися первинними обліковими документами..

Носіями первинного обліку розрахунків з постачальниками є:

- рахунки-фактури;
- товарно-транспортні накладні;
- довіреності;
- договір.

Внутрішні робочі документи, що регулюють облік розрахунків підприємства з постачальниками (таблиця 1.5).

Таблиця 1.5 – Внутрішні робочі документи з обліку розрахунків з постачальниками

№з/п	Назва нормативного документу	Основний зміст
1	Облікова політика підприємства	Визначає способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, з урахуванням конкретних умов його діяльності
2	Робочий план рахунків	Підприємство розробляє для себе робочий план рахунків, включаючи до нього лише ті рахунки, що мають практичне застосування наданому підприємстві. Робочий план рахунків затверджується керівником підприємства. Порядок використання кожного рахунка є незмінним, встановленим інструкцією зі застосування плану рахунків
3	Розробленні первинні документи	Кожне підприємство має право розробити власні спеціалізовані первинні документи, за умов наявності в них обов'язкових реквізитів(з метою внутрішнього управлінського обліку)

Взаємовідносини з постачальниками оформлюються договором. В договорі вказуються умови постачання, вимоги до продукції, яка поставляється, терміни і розміри поставок, терміни оплати, штрафні санкції за невиконання умов договору тощо.

Організації мають право самі розробляти первинні облікові документи, з умовою того, що вони містять обов'язкові реквізити.

Товарна накладна повинна складатися в 2 примірниках:

- перший примірник залишається у тій організації, яка займається реалізацією товарно-матеріальних цінностей;

- другий примірник повинен бути переданий покупцеві.

Будь-яка товарна накладна має містити такі обов'язкові дані:

- найменування, реквізити, адреса і телефон банку вантажоодержувача, постачальника і платника;

- дату і номер товарної накладної;

- підписи осіб, які дозволили відпустку вантажу і друку при їх наявності.

- зміст господарської операції і її вимірники в грошовому або натуральному вираженні;

Уповноважена особа від імені покупця може прийняти товар на складі постачальника за дорученням, яка дає право отримати товар від продавця. У дорученні в обов'язковому порядку зазначаються реквізити накладної, на підставі якої відповідальна особа отримує товар. Для отримання товару зі складу постачальника виписується довіреність, яка реєструється в журналі реєстрації довіреностей. Оплата постачальнику здійснюється за допомогою платіжного доручення.

На підставі товарної накладної формується рахунок-фактура, яка є основним первинним документом, що дає підставу для розрахунків з постачальниками. В рахунку – фактурі зазначені: порядковий номер рахунок фактури; найменування постачальника товарів; найменування одержувача товарів; вартість, ціна товарів; сума податку на додану вартість; дата надання рахунок – фактури.

Відповідно до вимоги Податкового Кодексу України, не залежно від видів діяльності (реалізація товарів, виконання робіт (послуг), організація, разом з документами, які підтверджують виконання зобов'язань по тій чи іншій угоді, повинна оформляти рахунок-фактуру.

Рахунки-фактури на підприємстві повинен виписувати бухгалтер в 2 примірниках: – перший примірник – покупцеві (замовнику); – другий примірник – постачальнику.

Фактом відображення реалізації також служить акт наданих послуг – документ, що відображає факт надання послуги та включає в себе інформацію про її вартість і терміни надання. Складається з метою фіксування надання послуги згідно з укладеної угоди.

Цей документ є також первинним обліковим документом, який підтверджує факт виконання робіт (послуг). Незважаючи на те, що для

підтвердження факту надання послуг такий акт ГК України не передбачений, для підтвердження виробничої спрямованості наданих послуг бажано, щоб акт приймання послуг був в наявності. Уніфікованої форми актів не існує, тому цей документ можна розробляти самостійно.

Первинні документи з обліку розрахунків з постачальниками представлено у таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Первинні документи з обліку розрахунків з постачальниками

Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Розрахунки з іноземними постачальниками
Виникнення заборгованості	
Прибуткова накладна	Акцептований рахунок
Податкова накладна	Залізнична накладна
Товаро-транспортна накладна	Прибуткова накладна
	Податкова накладна
Погашення заборгованості	
Видатковий касовий ордер	Виписка банку
Виписка банку	

Документування обліку розрахунків з постачальниками наведено у таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 – Первинні документи для обліку розрахунків з постачальниками

Розрахунки з вітчизняними покупцями	Розрахунки з іноземними покупцями
Виникнення заборгованості	
- накладні - рахунки-фактури - рахунки - акти прийнятих робіт (послуг) - податкові накладні - товарні накладні	- комерційні документи рахунки-фактури - (invoice) - транспортні накладні (CMR – залізнична накладна і т.д.) - платіжні документи на перерахування сум митних установ - розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць
Погашення заборгованості	
Виписки банку, ПКО, векселі	Виписки банку, векселі

Сам процес постачання як об'єкт обліку складається із закупівлі та організації зовнішнього надходження матеріалів, компонентів або готової

продукції від постачальника на підприємства, складські приміщення чи роздрібні магазини.

Процес обліку поточних зобов'язань перед постачальниками відображено на рисунку 1.18.

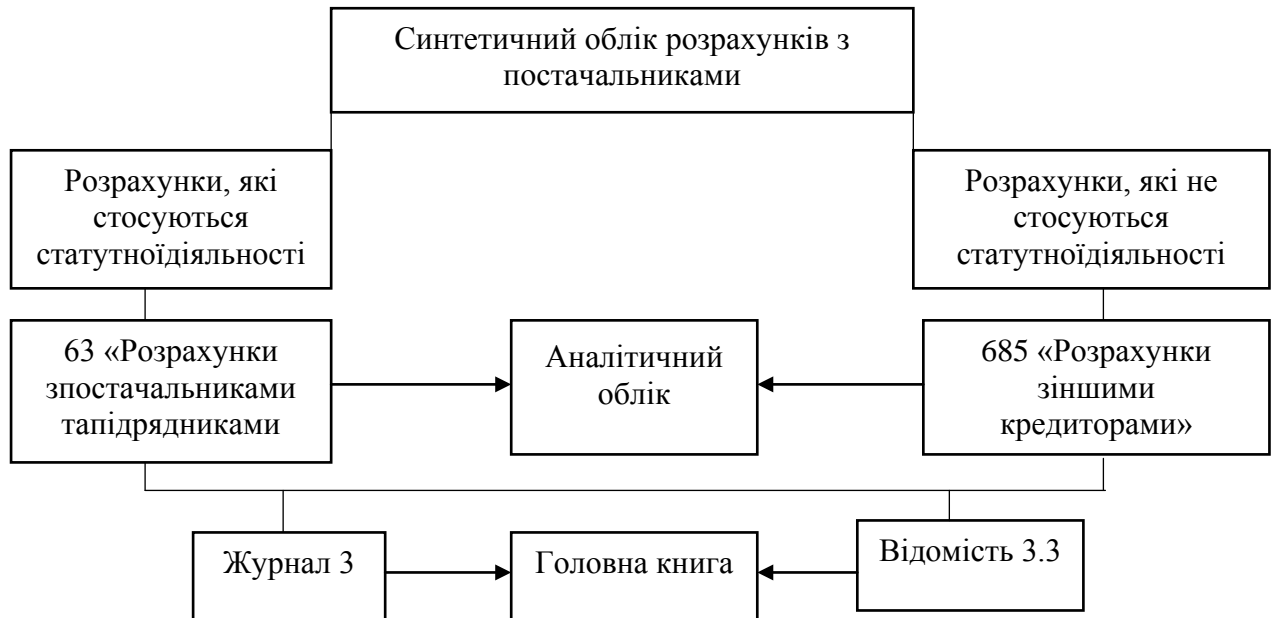


Рисунок 1.18 – Схематичне зображення процесу обліку поточних зобов'язань перед постачальниками

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства з постачальниками використовується рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», який призначений для обліку отриманих виробничих запасів, товарів, робіт та послуг, які регулярно надаються за умовою укладеного договору. Цей рахунок відноситься до пасивних рахунків 6-го класу «Поточні зобов'язання». Даний рахунок має такі субрахунки:

- 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – ведеться облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги з вітчизняними постачальниками та підрядниками;

- 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» – ведеться облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги;

- 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ» – ведеться облік розрахунків з промислово-фінансовими групами за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги(рисунок 1.19).

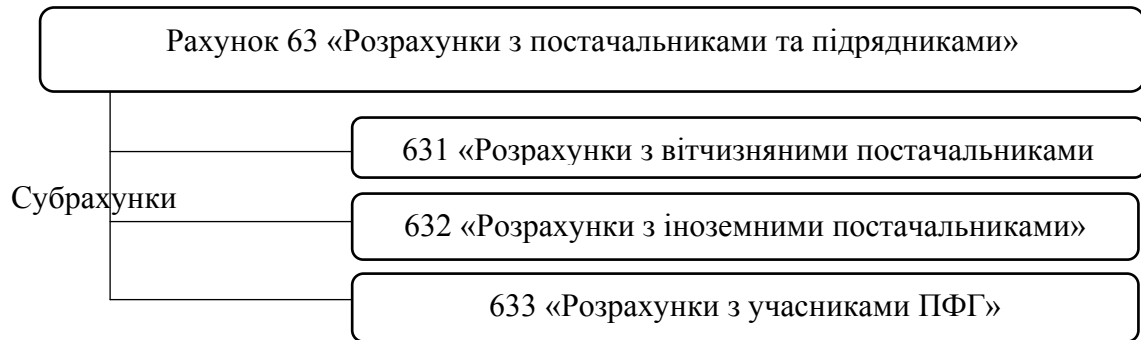


Рисунок 1.19 – Структура рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Аналітичний облік розрахунків ведуть у розрізі постачальників за кожним документом про отримання матеріалів, робіт, послуг та оплату за них у Відомості аналітичного обліку розрахунків з постачальниками (до рахунку 63). Це означає, що такий спосіб відображення операцій потребує записів у окремих документах, а тому для одного постачальника доведеться відводити кілька рядків – залежно від кількості документів, за якими провадились розрахунки у поточному місяці. До того ж заздалегідь не можна визначити, скільки операцій за розрахунками з постачальниками буде здійснено впродовж місяця, отже, неможливо передбачити необхідну кількість рядків для відображення даних кожного документа окремо.

За кредитом рахунку 63 відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників ТМЦ, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо (рисунок 1.20).

У Відомості 3.3 до рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» передбачене відображення тільки кредитового сальдо. Але практика розрахунків з постачальниками така, що нерідко виникає дебіторська заборгованість. Таким чином, сальдо на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» може бути розгорнутим, тобто дебетовим

та кредитовим одночасно. Як бачимо, це певною мірою суперечить класифікаційній ознаці віднесення рахунку 63 до пасивних рахунків у 6-му класі Плану рахунків, проте буде логічним, що за результатами розрахунків із постачальниками останні можуть бути винні підприємству-покупцеві.

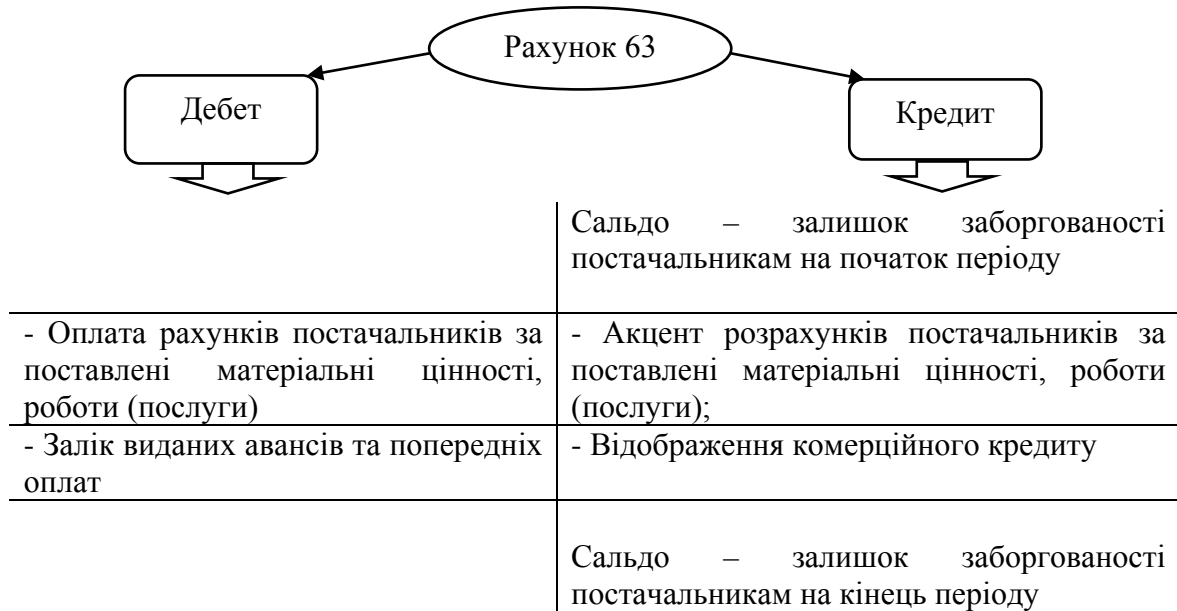


Рисунок 1.20 – Схема відображення операцій на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

Дебіторська заборгованість при розрахунках з постачальниками може виникати навіть коли після проведення розрахунків виявилось, що внаслідок деяких причин вартість отриманих товарно-матеріальних цінностей завищена.

У випадку виникнення дебетового сальдо за розрахунками його записують як від'ємну величину. Інколи замість позначки «мінус» (-), використовують обведення протилежних за значенням до основної заборгованості рамочкою або запис її червоним кольором за аналогією з методом «червоне сторно».

Якщо при отриманні запасів від постачальника виявлено нестачу, складають акт про нестачу (або комерційний акт, якщо нестача на залізниці) і суму нестачі відносять на субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» записом Д-т 374 К-т 631.

При отриманні запасів від постачальника не на склад, а відразу у виробництво, на документах постачальника роблять напис «Транзит» і відображують в бухгалтерському обліку записом Д-т23,15 К-т 631.

Відображення типових проведення бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками наведено у таблиці 1.8.

Таблиця 1.8 – Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками

№з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
Перша подія – пердоплата			
1	Здійснено передоплату за товар	371	311
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
3	Оприбутковано товар	201	631
4	Списано ПДВ	644	631
5	Здійснено залік авансу	631	371
Перша подія – оприбуткування запасів			
1	Оприбутковано запаси	201	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Відображено борг перед транспортною організацією	201	685
4	Відображено податковий кредит з ПДВ за транспортування	641	685
5	Сплачено рахунки:		
	- постачальника	631	311
	- транспортної організації	685	311

При розрахунках з підрядниками заборгованість за виконані роботи або етапи робіт відображають за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" або 23 «Виробництво» Д-т 15, 23 К-т 631.

Значна частина товарів, що продаються у вітчизняних магазинах, ввезена з-за кордону підприємствами-імпортерами. Зовнішньоекономічні операції вимагають особливої уваги, оскільки при їх проведенні здійснюються розрахунки в іноземній валюті. Розглянемо особливості відображення в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій, таких як імпорт товарів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах визначає НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [18].

Відповідно до п. 5НП(С)БО 21 операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Під валютним курсом згідно з п. 4 цього НП(С)БО слід розуміти установлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Імпортні товари оприбутковуються та зараховуються на баланс за первісною вартістю. Такою вартістю є собівартість придбаних імпорتنих товарів, що складається із фактичних витрат, визначених п.9 НП(С)БО 9 «Запаси» [15] (рисунок 1.21).

Щодо дати визнання та відображення в бухгалтерському обліку вартості товарів, придбаних у нерезидентів за іноземну валюту, Мінфіном України у листі №31-34000-20-27/11292 [22] надаються роз'яснення, згідно з яким датою здійснення операції для зарахування підприємством активів (товарів) на баланс є дата, на яку підприємству переходять ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на придбані (отримані) активи (товари).



Рисунок 1.21 – Первісна вартість імпортованого товару згідно НП(С)БО 9 «Запаси»

Дуже важливим для визначення первісної вартості імпортованих товарів, передусім важливо знати, яка подія у відносинах була першою: отримання товарів або оплата їх вартості. Адже від цього залежить курс НБУ, який використовуватиметься при перерахунку іноземної операції у валюту балансу (таблиця 1.22).

Таблиця 1.22 – Формування первісної вартості імпортованого товару згідно НБУ

№з/п	Перша подія	Первісна вартість за курсом НБУ за НП(С)БО 21
1	Отримання товарів	на дату оприбуткування товарів – п.5 НП(С)БО 21
2	Перерахування авансу	на дату сплати авансу – п.6 НП(С)БО 21

Обліковувати товари, що фактично ще не зайшли на склад, слід як товари в дорозі, відкривши для цього додатковий субрахунок (наприклад, субрахунок 287 «Товари в дорозі»). Перерахунок вартості товару в гривні

здійснюється саме на цю дату. Потім, коли товар надходить безпосередньо на склад підприємства, робиться запис: Д-т 281 «Товари на складі» – К-т 287 «Товари в дорозі». Одночасно до первісної вартості імпортного товару додаються і інші витрати, пов'язані з його придбанням і розмитненням. Субрахунок 287 «Товари в дорозі» відсутній у стандартному Плані рахунків, але його можна вводити в облік самостійно, затвердивши зміни у робочому плані рахунків або через наказ про облікову політику. Використання цього субрахунку дає можливість оприбуткувати товар ще до його розмитнення, не знаючи його повну первісну вартість.

Облік придбання підприємством імпортних товарів у іноземних постачальників з типовими бухгалтерськими проведеннями відображено у таблиці 1.9.

Система розрахунків з постачальниками є складовою обліку кожного підприємства. Діяльність, що пов'язана із здійсненням закупівель, є комплексною, оскільки пов'язана як з функціональними видами діяльності на підприємстві, так із постачальниками, які можуть впливати на здобуття стійкої конкурентної переваги на ринку [44].

Таблиця 1.9 – Типові проведення в бухгалтерському обліку розрахунків з іноземними постачальниками

№з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Оприбутковано імпортний товар	287	632
2	Перераховано митним органам кошти на сплату митних платежів:		
	- митний збір;	377	311
	- «ввізний» ПДВ	377	311
3	Сплачено послуги митного брокера	377	311
4	Перераховано оплату за послуги міжнародного перевезення	377	311
5	Відображено суму «ввізного» ПДВ у складі ПК (оформлено митну декларацію)	641/ПДВ	377
6	Відображено надходження товару на склад	281	287
7	Віднесено на збільшення первісної вартості:		
	- суму ввізного митного збору	281	377
	- вартість послуг митного брокера	281	685
	- вартість міжнародного перевезення	281	631
8	Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	377

Продовження таблиці 1.9

1	2	3	4
9	Відображено залік заборгованостей з перевізником	631	377
10	Відображено на дату балансу курсові різниці за заборгованістю перед нерезидентом	945	632
11	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945
12	Перераховано оплату нерезиденту	632	312
13	Відображено курсову різницю, нараховану на дату операції	632	714
14	Списано курсову різницю на фінрезультат	714	791

Належна фіксація фактів здійснення розрахунків з постачальниками є невід'ємною складовою системи бухгалтерського обліку підприємств, що побудована на основі документування та складання фінансової звітності.

Формування інформаційної бази про розрахунки з постачальниками та підрядниками починається із складання первинних документів, а закінчується у відображенні у фінансовій звітності підприємства.

Інформація про стан розрахунків з постачальниками у фінансовій звітності знаходить своє відображення у Балансі. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» баланс (звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал [9].

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

У п. 1 розділу II НП(С)БО 1 зазначено, що баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Для балансу, як і для всіх інших форм фінансової звітності, застосовуються два критерії визнання статей, за якими вони відображаються в балансі: це істотність інформації та достовірність її оцінки. Відображення інформації про розрахунки з постачальникам у балансі підприємства представлено на рисунку 1.22.

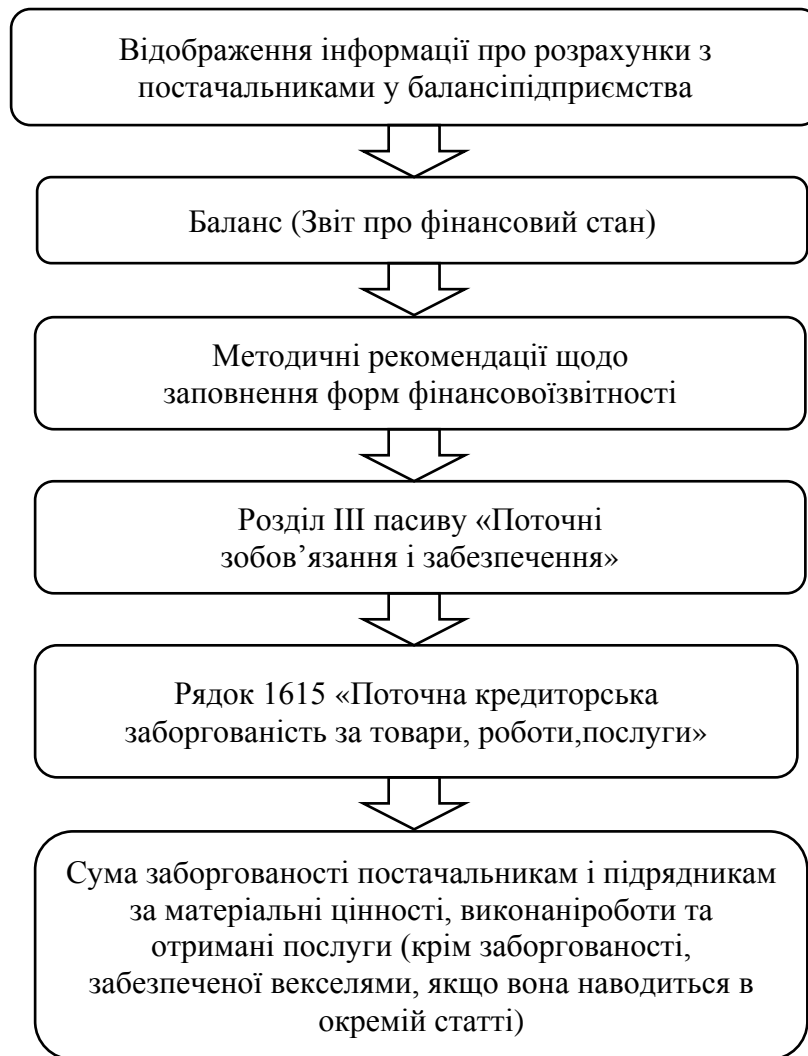


Рисунок 1.22 – Відображення інформації про розрахунки з постачальникам у балансі підприємства

Відображення у фінансовій звітності (статтях балансу) залишків на рахунках бухгалтерського обліку, за якими відображаються розрахунки з постачальниками розглянемо у таблиці 1.10.

Таблиця 1.10 – Відображення у фінансовій звітності залишків на рахунках бухгалтерського обліку, за якими відображаються розрахунки з постачальниками

№з/п	Назва статті	Код рядка	До складу суми відповідної статі потрапляє:	Рахунки, сальдо яких відображено у відповідних статтях звіту
1	2	3	4	5
III. Поточні зобов'язання				
3	товари, роботи, послуги	1615	1) сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи й отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями, 2) сума заборгованості постачальникам за невідфактуровані постачання й розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який установлено під час їх приймання	К-т субрахунку: 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»; 622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті»; 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»; 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ» К-т рахунка: 68 «Розрахунки за іншими операціями» (у частині субрахунку, на якому обліковують кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги)

Отже, належне документування, якість та достовірність фінансової інформації, на основі якої користувачі приймають відповідні економічні рішення має дуже важливе значення, а Баланс є головним джерелом фінансової інформації про суб'єкт господарювання, адже на основі показників Балансу внутрішні користувачі приймають рішення щодо підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання за окремими напрямками, а зовнішні користувачі можуть прийняти рішення, наприклад, щодо доцільності інвестування в конкретне підприємство чи доцільності надання кредиту.

1.3 Методика аудиту розрахунків з постачальниками на підприємстві

На сучасному етапі розвитку держави та інтеграції економіки у світовий економічний простір, особливого значення набувають питання достовірності та якості інформації про діяльність українських підприємств. Аудит має забезпечувати гарантії надійності, достовірності та прозорості фінансової інформації про господарську діяльність суб'єктів економіки. Результат проведення аудиторської перевірки дозволяє забезпечити формування інформації про факти господарської діяльності, що відповідає реальному стану справ та функціонуючій системі.

Аудит є перевіркою облікових даних і показників фінансової звітності суб'єктів господарювання задля визначення їх достовірності та відповідності чинному законодавству. Аудит поточних зобов'язань проводять із метою підтвердження факту наявності відповідних договірних зобов'язань. Для забезпечення відповідної інформації про поточні зобов'язання доцільним є проведення зовнішнього аудиту.

Перевірка розрахунків із постачальниками є важливим етапом контролю усіх суб'єктів господарювання. Різні способи розрахунків спонукають аудитора до того, що він повинен досконально знатись на цивільному законодавстві, на правильному веденні бухгалтерського обліку, на роботі з клієнтами, на взаємовідносинах із контролюючими органами з тим, щоб своєчасно виявляти факти правопорушень, які можуть негативно впливати на складання звітності підприємств і управління процесами.

Різні аспекти аудиту розрахункових операцій, в тому числі і аудиту розрахунків з постачальниками, досить широко висвітлюють у своїх наукових розробках закордонні вчені економісти, такі, як Е.А. Аренс, Г.Р. Дженік, В.М. О'Рейлі, Л.Д. Паркер, М.Б. Хірш, а також у вітчизняні автори Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач, Л.В. Гуцаленко [31], М.Д. Білик [23], К.О. Утенкова [59] та інші. Проте, незважаючи на велику кількість наукових праць стосовно аудиту, питанням розрахунків із

постачальниками притаманна неоднозначність підходів до висвітлення особливостей проведення аудиту даного виду зобов'язань, що свідчить про необхідність та актуальність подальших досліджень та напрацювань щодо уточнення та поглиблення знань стосовно методики проведення аудиту розрахунків із постачальниками.

Потреба в аудиті зумовлена необхідністю незалежного та об'єктивного контролю за господарською діяльністю підприємств та підтвердження для власників підприємств, інвесторів та інших користувачів достовірності фінансової звітності.

Призначення аудиту – це перевірка фінансових звітів з метою:

- підтвердження достовірних звітів або консультації їх невірності;
- перевірки повноти, достовірності і точності віддзеркалення в обліку і звітності витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства за період, що перевіряється;
- контроль за дотриманням законодавчих і нормативних документів, регулюючих правила ведення обліку і складання звітності, методологічної оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу;
- виявлення резервів кращого використання власних основних і оборотних коштів, фінансових резервів і позикових джерел.

Завдання аудитора полягає:

- в оцінці рівня бухгалтерського обліку, кваліфікації облікових кадрів, якості обробки інформації (особливо первинної документації), правильності і законності здійснення бухгалтерських записів;
- у наданні допомоги підприємствам шляхом рекомендацій по усуненню недоліків, особливо тих порушень, які безпосередньо вплинули на фінансові результати, позначилися на достовірності показників звітності;
- у необхідності оцінки не тільки минулих фактів і існуючих в даний момент положень, але і орієнтуванні керівництва організації, що перевіряється, на ті майбутні події, які здатні вплинути на господарську діяльність і кінцевий результат.

Правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та відносини, що виникають при її провадженні регулює Закон України про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність[3].

Мету і основні принципи аудиторської перевірки аудитор визначає згідно Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту фінансової звітності кредитних спілок відповідно до Міжнародних стандартів аудиту[20].

У процесі діяльності підприємства важлива роль відводиться аудиту розрахунків із постачальниками, оскільки, як відмічає Утенкова К.О.[59], підприємства вступають у взаємовідносини з постачальниками з приводу придбання запасів, основних засобів, отримання послуг тощо. Такі операції супроводжуються відповідними розрахунками. Постачальники – це підприємства, що відвантажують продукцію (виконують роботи, надають послуги) покупцям [56].

Завданнями аудиту розрахунків з постачальниками є:

- встановлення наявності і правильності оформлення документів з поставки ТМЦ (договорів, рахунків-фактур, актів звіряння розрахунків);
- встановлення правильності здійснення вказаних операцій та відображення їх у обліку, а також перевірка своєчасності, правильності та достовірності здійснених розрахунків грошовими коштами, законності, достовірності та правильності відображення в обліку здійснених розрахунків з використанням векселів та товарообмінних операцій;
- визначення правильності оцінки отриманих товарів при бартерних (товарообмінних) операціях;
- підтвердження повноти і своєчасності оприбуткування отриманих товарів і обліку виконаних робіт;
- встановлення правильності оформлення та відображення в обліку виданих авансів, пред'явлення претензій;

- встановлення правильності відображення за відповідними статтями дебіторської чи кредиторської заборгованості в балансі підприємства;
- встановлення причин та строків виникнення заборгованості по розрахунках, визначення реальності та шляхів її погашення.

Для досягнення поставлених завдань необхідно отримати аудиторські докази, використовуючи різні прийоми і джерела отриманої інформації.

Джерелами інформації для перевірки вказаних розрахунків є:

- законодавчі і нормативні акти, що регулюють питання організації обліку і оподаткування розрахункових операцій ;
 - наказ про облікову політику підприємства;
 - договірна документація на постачання товарно-матеріальних засобів, виконання робіт і послуг;
 - журнал реєстрації рахунків-фактур постачальників;
 - рахунки-фактури постачальників;
 - журнал реєстрації довіреностей на отримання товарно-матеріальних засобів;
 - акти звіряння розрахунків;
 - акти інвентаризації розрахунків;
 - копії платіжних доручень;
 - книга придбання товарно-матеріальних засобів;
 - бухгалтерська звітність, облікові регістри, обігові відомості, журнали-ордери, Головна книга.

Для ефективності проведення аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками аудитор необхідно визначити, які методи та прийоми будуть використовуватись ним для отримання аудиторських доказів, та скласти програму розрахунків з постачальниками. Під час аудиту вказаних операцій аудитором можуть застосовуватись прийоми:

- правова оцінка укладання договорів на постачання продукції;
- застосування письмового підтвердження від третіх осіб;

- перевірка документів, отриманих суб'єктами підприємницької діяльності від третіх осіб;

- застосування прийому інспекції та аналітичних процедур.

Економічна сутність аудиту розрахунків з постачальниками розкривається в його меті. Мета аудиту розрахунків з постачальниками відповідно до міжнародних стандартів аудиту полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про розрахунки з постачальниками. Виходячи з мети, можна виділити основні завдання аудиту розрахунків з постачальниками (рисунок 1.23).



Рисунок 1.23 – Основні завдання аудиту розрахунків з постачальниками

Ці основні питання та завдання аудитор повинен вивчити, дати їм оцінку, висловити думку в аудиторському висновку і зробити пропозиції по виявлених порушеннях і відступах від встановлених правил обліку.

До початку проведення аудиту або надання супутніх послуг аудиторська організація повинна ознайомитися в достатній мірі з діяльністю

економічного суб'єкта. Для досягнення поставлених завдань необхідно отримати аудиторські докази, використовуючи різні прийоми і джерела отриманої інформації. Джерелами інформації аудиту розрахунків з постачальниками є:

- вимоги нормативних документів щодо обліку розрахунків з постачальниками;
- наказ про облікову політику підприємства;
- договір на постачання товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт і послуг;
- первинні документи щодо обліку розрахунків, а також документи, що підтверджують надходження, оприбуткування;
- ТМЦ, одержання послуг і т.д.;
- журнал реєстрації довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей;
- акти звіряння розрахунків, акти інвентаризації розрахунків, аудиторські висновки тощо;
- облікові реєстри по рахунках: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 20 «Виробничі запаси»; 21 «Поточні біологічні активи»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 30 «Каса»; 31 «Рахунки в банку»; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 64 «Розрахунки за податками й платежами» тощо.
- Головна книга;
- акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- фінансова та статистична звітність (ф. 1 «Баланс», ф.3 «Звіт про рух грошових коштів», ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності» тощо);
- відповіді на запити аудитора;
- результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Для того, щоб скласти свою думку про постановку бухгалтерського обліку, вірогідність й об'єктивність облікових даних, ефективність системи внутрішнього контролю аудитор повинен зібрати достатню кількість доказів.

Збираючи докази, аудитор використовує обмежену кількість методів їх одержання (рисунок 1.24).

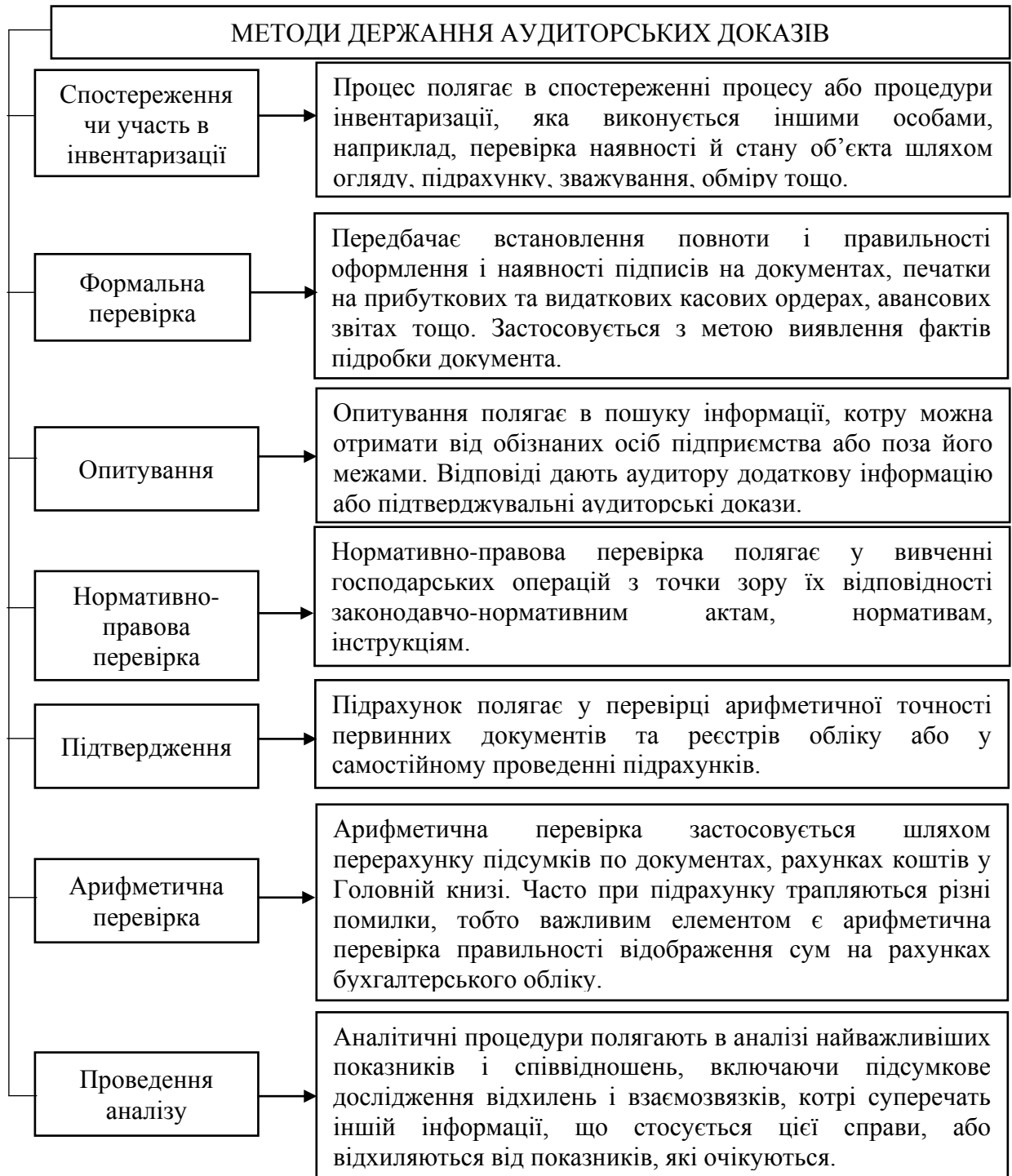


Рисунок 1.24 – Методи отримання аудиторських доказів

Аудит розрахунків з постачальниками доцільно здійснювати в три етапи (рисунок 1.25) [56].



Рисунок 1.25 – Етапи аудиту розрахунків з постачальниками

На першому етапі необхідно встановити, чи не є відображена в балансі заборгованість простроченою. Це встановлюється зіставленням термінів розрахунків, указаних у договорах, розрахунках, рахунках-фактурах. Реальна картина наявності простроченої дебіторської або кредиторської

заборгованості дає можливість більш чітко розрахувати економічні показники щодо визначення фінансового стану підприємства.

На другому етапі розглядається дебіторська або кредиторська заборгованість, термін позову щодо якої минув.

Після цього перевіряється правильність списання підприємством дебіторської заборгованості, термін позову щодо якої минув.

Далі встановлюється наявність кредиторської заборгованості з простроченим терміном позову та перевіряється правильність її списання.

Далі аудитор перевіряє дії бухгалтерів щодо подальшого відображення в обліку списаної на збитки заборгованості. Списана дебіторська заборгованість зникає з активу балансу, але її необхідно обліковувати на позабалансовому рахунку впродовж 5 років.

Особливу увагу аудитор повинен приділяти розглядові питань, пов'язаних із списанням заборгованості: причин списання та його обґрунтованості. Наприклад, визнання дебітора банкрутом ще не є підставою для списання дебіторської заборгованості. Вона списується тільки у випадку наявності відповідного рішення арбітражного суду.

Перевіряючи правильність ведення обліку розрахунків та визначення реальності заборгованості, відображеної у балансі, аудитор спочатку вивчає первинні документи, які підтверджують наявність заборгованості (накладні, доручення, акти приймання-здачі робіт та ін.), а далі розглядає порядок обліку розрахунків.

На останньому етапі порівнюються дані первинних документів з регістрами аналітичного та синтетичного обліку.

Аудитор для встановлення реальності заборгованості може застосовувати інші методи, такі як розсилання за адресами дебіторів або кредиторів запитів щодо підтвердження заборгованості, отримання інформації з зовнішніх або внутрішніх, незалежних від бухгалтерії, джерел, вимагати від керівництва проведення звірки заборгованості з контрагентами і т. ін.

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 [20]:

- перевірка залишку заборгованості за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах;
- перевірка наявності актів звірки і відповідності їх даним аналітичного і синтетичного обліку;
- направлення запитів на підтвердження заборгованості;
- визначення розбіжностей між отриманими відповідями на відправлені запити по підтвердженню КЗ із наявними на підприємстві актами звірень і залишків в аналітичному обліку КЗ;
- перевірка наявності договорів, що передбачають авансову оплату;
- перевірка правильності оформлення документів на одержання ТМЦ і своєчасності надання їх у бухгалтерію;
- перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків;
- перевірка розрахунків по товарообмінним операціям;
- перевірка правильності відображення КЗ у баланс;
- перевірка на наявність у складі КЗ отриманих претензій;
- складання реєстру визначення заборгованості з терміном позовної давності, що минув, причини її виникнення;
- перевірка результатів проведення інвентаризації КЗ;
- проведення вибіркової перевірки з метою перевірки рахунків, накладних, отриманих від постачальників, з даними складського і бухгалтерського обліків;
- перевірка суцільним методом списання запасів з вини постачальників;

- проведення пошуку невідображених зобов'язань шляхом тесту відсікання.

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

До типових порушень при аудиті з постачальниками необхідно віднести такі: - недостовірність поданих дооплати рахунків постачальників;

- неправильний перелік кредиторів;
- невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліків розрахунків;
- неправильне оформлення первинних бухгалтерських документів;
- неправильна кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку за обліку з розрахунків;
- несвоєчасність розрахунків з постачальниками підприємства;
- неправильне відображення заборгованості у фінансовій звітності за строками її виникнення та погашення або непогашення.

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.

Отже, підготовка достатньої та належної аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту та сприяє ефективній оцінці отриманих

аудиторських доказів і висновків для отримання достовірної інформації та складання аудиторського звіту.

Таким чином, за результатами отриманими в першому розділі можна стверджувати, що основою безперервного кругообігу діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є грошові кошти, матеріальні та нематеріальні цінності. Важливою передумовою діяльності підприємств є процес постачання, який обов'язково супроводжується розрахунковими операціями, що призводять до виникнення зобов'язань та кредиторської заборгованості.

Кредиторська заборгованість виникає через різницю у часі між моментом постачання матеріалів, робіт (послуг) та моментом сплати за них. Терміни «зобов'язання» та «кредиторська заборгованість» використовують для характеристики відносин підприємств з іншими юридичними і фізичними особами в процесі здійснення ними господарської діяльності.

Дуже важливу роль для успішної роботи кожного підприємства відіграє своєчасна сплата його зобов'язань, їх контроль та досконалий бухгалтерський облік, адже несвоєчасні розрахунки з постачальниками призводять до штрафних санкцій та зниження ділової репутації суб'єкта господарювання та викривлення фінансових результатів.

Зобов'язання, що відображаються в бухгалтерському обліку, мають юридичний та економічний зміст. Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Де економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Нормативно-правове регулювання розрахунків з постачальниками та підрядниками здійснюється на основі значної законодавчої бази (Кодекси України (Податковий, Господарський, Цивільний), Закони України, НП(С)БО, М(С)БО, інструкцій, методичних рекомендацій та ін.). Облік

розрахунків з постачальниками підприємства та його правові засади регламентуються НП(С)БО 11 «Зобов'язання», що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності.

Важливою умовою успішного функціонування підприємств в ринкових умовах є об'єктивна оцінка зобов'язань. Вибір варіанту оцінки залежить від виду зобов'язань. У бухгалтерському обліку зобов'язання класифікуються на поточні, довгострокові зобов'язання, непередбачені зобов'язання та доходи майбутніх періодів.

Взаємовідносини між підприємством та постачальниками регулюються укладеними договорами. Для відображення господарських операцій використовується метод документування, що служить для первинного бухгалтерського обліку діяльності підприємства.

Метою аудиту розрахунків з постачальниками є контроль за дотриманням чинного законодавства, перевірка наявності та правильності оформлення документів з поставки матеріальних цінностей (договорів, рахунків-фактур, актів звіряння розрахунків); встановлення причин і строків виникнення заборгованості за розрахунками, визначення її реальності та шляхів її погашення; встановлення правильності здійснення розрахунків за даною заборгованістю та відображення їх в обліку; підтвердження повноти та своєчасності оприбуткування отриманих цінностей і обліку спожитих робіт (послуг).

Своєчасний аудит забезпечує формування повної та достовірної інформації про стан розрахунків з постачальниками та підрядникам и за одержані матеріальні цінності, виконані роботи (послуги), необхідної внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності для управління та розвитку підприємства.

2 ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ПрАТ «ЗАПОРІЖВОГНЕТРИВ»

2.1 Загальна характеристика ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Будівництво Запорізького вогнетривкого заводу почалося в серпні 1929 року. За своїм призначенням завод повинен був забезпечувати вогнетривими металургійні, машинобудівні та хімічні підприємства Придніпров'я та півдня України. Перша продукція була видана в 1933 році. Для задоволення запитів промисловості, що розвивається, на підприємстві розширювався асортимент виробів шамотного виробництва.

У 1995 році Запорізький вогнетривкий завод був реорганізований у відкрите акціонерне товариство «Запоріжвогнетрив». Чергова модернізація обладнання була проведена на підприємстві в 1997 році: встановлені преса німецької фірми «Лайс-Бухер» зусиллям 1250, 1600, 2000, 2500 тс. Реконструйовано помольні ділянки цехів, закуплено і введено в експлуатацію пакувальне обладнання, переоснащено ремонтно-механічний цех, де з гама високолегованих сталей виробляється пресове оснащення високої точності та міцності. Все це дозволило вийти на новий рівень якості продукції, що випускається.

У 2011 році підприємство реорганізовано в публічне акціонерне товариство «Запоріжвогнетрив». У 2013 році ПАТ «Запоріжвогнетрив» увійшло до складу Групи Метінвест і це новий етап розвитку підприємства. Тепер перед ПАТ «Запоріжвогнетрив» поставили завдання щодо забезпечення основної потреби у високоякісній вогнетривкій продукції підприємств Групи Метінвест. Перспективним напрямком діяльності ПАТ «Запоріжвогнетрив» стало освоєння передових технологій і налагодження промислового випуску високотехнологічних вогнетривких виробів і неформованих матеріалів, потреба українського ринку в яких аж до теперішнього часу забезпечувалася за рахунок імпортованих поставок.

Так, в травні 2013 році на ПАТ «Запоріжвогнетрив» запущений в промислову експлуатацію новий цех по виробництву високотехнологічних вогнетривких бетонних сумішей і мас, спроектований і оснащений автоматизованим високоточним обладнанням фірми EIRICH.

У 2016 році відбулася зміна організаційно-правової форми юридичної особи публічне акціонерне товариство «Запоріжвогнетрив» на приватне акціонерне товариство «Запоріжвогнетрив». В цей період відбувся запуск лінії з виробництва матеріалів, що утеплюють і шлакоутворюючих сумішей.

У 2020 році ПрАТ «Запоріжвогнетрив» встановив рекорд в сталеплавильному виробництві України по стійкості футеровки. Перший конвертер «Азовсталі» витримав 6 842 плавки до зупинки на капітальний ремонт.

У 2018 році в результаті розширення сервісної функції «Управління сервісних робіт» реорганізовано та створено два сервісних центри: сервісний центр м. Запоріжжя, сервісний центр м. Маріуполь. На 52,8% збільшено виробництво однієї з найбільш маржинальних продукцій – періклазоуглеродістих вогнетривів.

Метою діяльності ПАТ «Запоріжвогнетрив» є здійснення підприємницької діяльності з метою одержання прибутку в інтересах акціонерів Товариства, покращення добробуту акціонерів у вигляді зростання ринкової вартості акцій Товариства, а також отримання акціонерами дивідендів.

Основними видами діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив» є:

- магнезіальне виробництво;
- шамотне виробництво;
- шамотовипальне виробництво;
- високоглиноземне виробництво;
- виробництво неформованих вогнетривів.

На сьогодні ПрАТ «Запоріжвогнетрив» є найбільшим вогнетривким підприємством в Україні, що не має собі рівних за видами та асортиментом

високоякісної продукції, що випускається – понад 1200 основних марок вогнетривів, неформованих матеріалів, бетонних сумішей та мас. Підприємство спеціалізується на виробництві шамотних, високоглиноземних, магнезійних і неформованих виробів.

Основними споживачами продукції ПрАТ «Запоріжвогнетрив» є підприємства металургійної, цементної, скляної, хімічної, теплоенергетичної промисловості країн СНД, Європи, Азії та Африки.

Одним з ключових напрямків, що розвиваються підприємством, є сервісне обслуговування.

У рамках сервісного обслуговування ПрАТ «Запоріжвогнетрив» виконує наступні роботи:

- обстеження об'єктів і вивчення технічних параметрів їх експлуатації;
- підбір матеріалів та розробка проектів футерування;
- виконання вогнетривких робіт;
- здача об'єктів в експлуатацію і подальше гарантійне обслуговування.

За рахунок контролю всього технологічного ланцюжка – від виробництва вогнетривких виробів до монтажу футеровки та сервісного обслуговування, ПрАТ «Запоріжвогнетрив» забезпечує клієнту підвищену стійкість вогнетривкої кладки.

З 2003 року в ПрАТ «Запоріжвогнетрив» впроваджена і успішно функціонує система менеджменту якості, що відповідає вимогам міжнародного стандарту ISO 9001 діє до: 2015 в області розробки, проектування, виробництва, постачання і післяпродажного обслуговування вогнетривів для металургійних і інших галузей промисловості.

У листопаді 2020 року міжнародними аудитором органу з сертифікації «TÜV Thüringen e.V.» був проведений повторний аудит оцінки відповідності системи менеджменту якості ПрАТ «Запоріжвогнетрив» вимогам стандарту ISO 9001 діє до: 2015. За результатами проведеного аудиту органом по

сертифікації «TÜV Thüringen e.V.» виданий сертифікат відповідності системи менеджменту якості ПрАТ «Запоріжвогнетрив» вимогам міжнародного стандарту ISO 9001 діє до: 2015 в області розробки, проектування, виробництва, постачання та післяпродажного обслуговування вогнетривів для металургійної та інших галузей промисловості. У листопаді 2018 року і листопаді 2019 року проведено наглядові аудити. За результатами аудитів підтверджено дію сертифіката до 30.12.2020 року.

З метою реалізації стратегії підвищення енергоефективності та енергозбереження на підприємстві розроблена і впроваджена система енергетичного менеджменту. Впровадження міжнародного стандарту ISO 50001 дозволяє підприємству виробляти продукцію з мінімальним впливом на навколишнє середовище і раціональним використанням енергетичних ресурсів, яке досягається в більшій мірі не за рахунок впровадження нових енергозберігаючих технологій, а за рахунок змін в методах і способах управління.

У листопаді 2019 року міжнародними аудитором було проведено ресертифікаційний аудит оцінки відповідності системи енергетичного менеджменту ПрАТ «Запоріжвогнетрив» вимогам міжнародного стандарту ISO 50001: 2018. В результаті проведеного аудиту системи енергетичного менеджменту підприємства видано сертифікат №707066046 терміном дії з 29.12.2019 до 28.12.2022.

ПрАТ «Запоріжвогнетрив» приділяє особливу увагу технологічного контролю виробництва – від сировини, що надходить до кінцевого продукту. Всі вироби, що відвантажуються споживачам, мають сертифікат якості.

Організація обліку на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» побудована відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-ХІУ, затверджених національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Наказу №291 Міністерства фінансів України від 31 листопада 1999 р. «Про затвердження Плану рахунків і бухгалтерського обліку і інструкції з його використання» та

Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій. Щорічним рішенням Наглядової Ради ПрАТ «Запоріжвогнетрив» затверджуються елементи облікової політики. На підприємстві застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків бухгалтерського обліку та рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

Основні елементи облікової політики ПрАТ «Запоріжвогнетрив» розкривають правила й процедури обліку, які застосовуються всіма структурними підрозділами ПрАТ «Запоріжвогнетрив» при веденні обліку і складанні фінансової звітності.

Першоджерелом інформації для ведення бухгалтерського обліку є первинні документи, на основі яких формуються всі данні про стан підприємства. Документи, які використовуються в бухгалтерському обліку на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» для оформлення господарських операцій різноманітні та чисельність їх велика. Первинні документи складаються працівниками підрозділу, відповідального за здійснення господарської операції безпосередньо в момент її здійснення.

2.2 Облік розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Зобов'язання ПрАТ «Запоріжвогнетрив» – це заборгованість, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується в майбутньому, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди. Тобто при визнанні зобов'язань ПрАТ «Запоріжвогнетрив» керується положеннями НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, тоді його сума включається до складу доходів звітного періоду ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в Балансі ПрАТ

«Запоріжвогнетрив» за їх теперішньою вартістю. Поточні зобов'язання відображаються в Балансі ПрАТ «Запоріжвогнетрив» за сумою погашення. Погашення зобов'язання на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» може відбуватися як показано на рисунку 2.1.

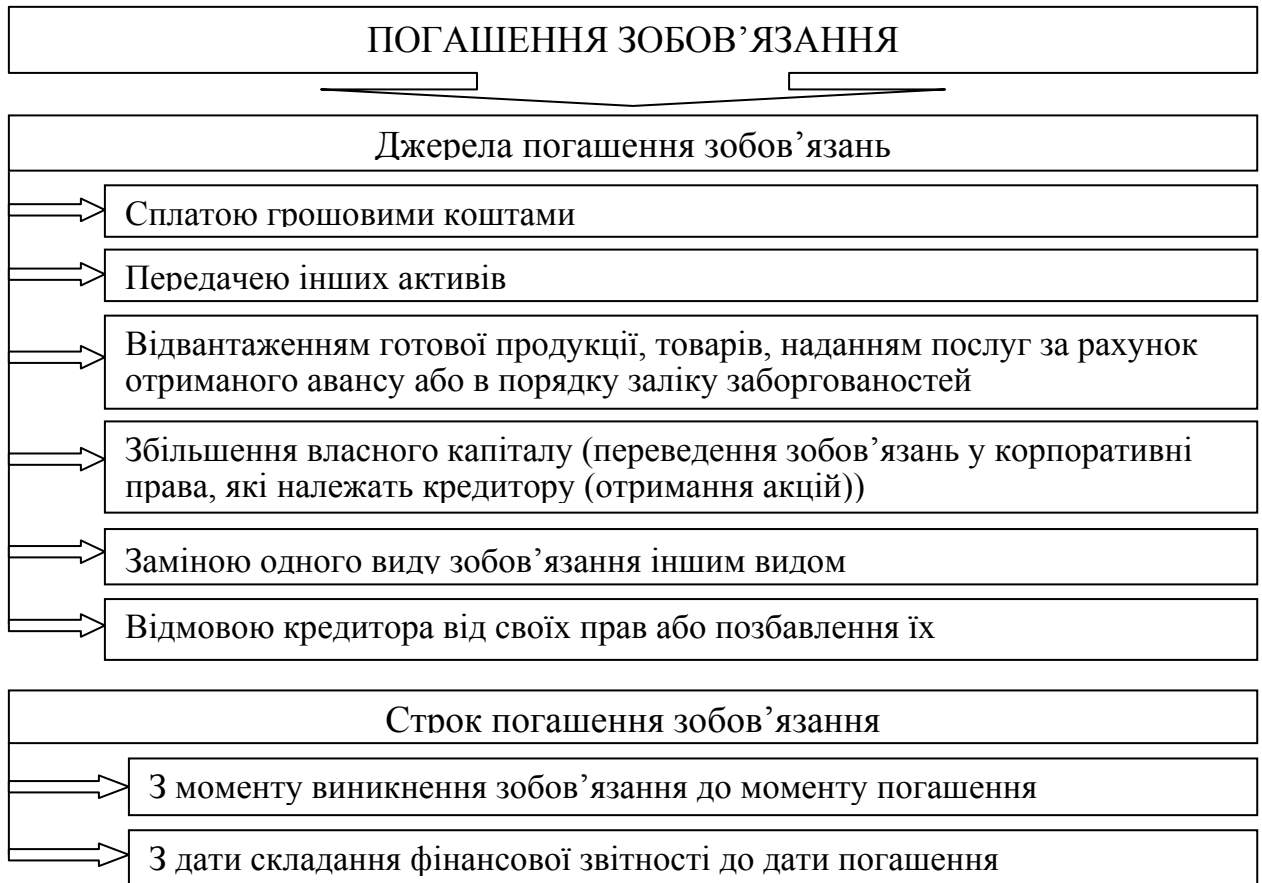


Рисунок 2.1 – Джерела та строки погашення зобов'язань ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

При цьому погашення зобов'язання пов'язане з вибуттям активів (грошові кошти, готова продукція, товари, послуги), внаслідок чого зменшуються майбутні економічні вигоди ресурсів ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Погашення одного зобов'язання на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» може призвести до виникнення іншого зобов'язання. Строк погашення зобов'язання – термін, протягом якого повинно бути погашено зобов'язання на ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

При визнанні поточних зобов'язань ПрАТ «Запоріжвогнетрив» керується положеннями НП(С)БО 11 «Зобов'язання» згідно з яким поточні

(короткострокові) зобов'язання на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Види поточних зобов'язань ПрАТ «Запоріжвогнетрив» наведені на рисунку 2.2.

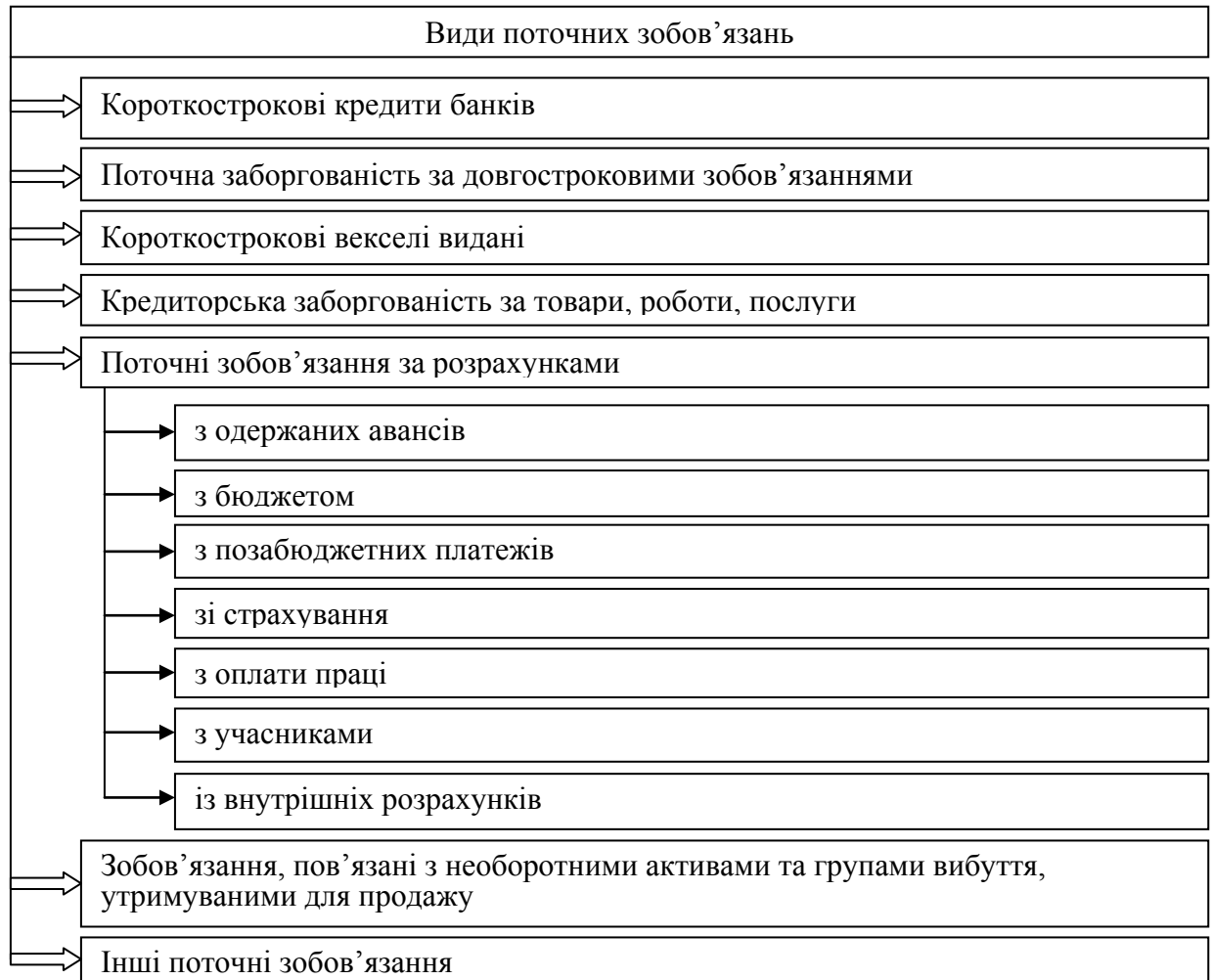


Рисунок 2.2 – Види поточних зобов'язань на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Облік поточних зобов'язань на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» ведеться на рахунках шостого класу. Рахунки цього класу призначені для обліку даних і узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені в звичайному ході операційного циклу ПрАТ «Запоріжвогнетрив» або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу. На окремих

субрахунках синтетичних рахунків 63, 64, 65, 68 сальдо на кінець місяця на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» може бути не тільки кредитовим, але і дебетовим.

Облік розрахунків з постачальниками є важливим елементом у системі бухгалтерського обліку на даному підприємстві. Основні завдання обліку розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» систематизовані на рисунку 2.3.



Рисунок 2.3 – Завдання обліку розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Заборгованість за розрахунками з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» є однією з трудомістких ділянок обліку, оскільки підприємство займається виробничою діяльністю, а процес поставки є невід'ємною та вагомою ланкою кругообігу засобів. ПрАТ «Запоріжвогнетрив» купує у постачальників пальне і матеріали, запасні частини і інші матеріальні цінності, необхідні для здійснення господарської діяльності. Від постачальників товарно-матеріальні цінності надходять систематично, тому й їх облік ведеться на безперервній основі.

Порядок та форми розрахунків між постачальником на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» визначаються в господарських договорах. В господарській практиці ПрАТ «Запоріжвогнетрив» договір є основою ділових відносин між контрагентами. Договір набуває чинності і стає обов'язковим для сторін з моменту його підписання. В договорах поставок передбачається:

- найменування матеріалів;
- кількість;
- ціна;
- терміни дії договору і поставок;
- способи транспортування;
- порядок розрахунків;
- порядок приймання матеріалів;
- санкції за недотримання умов договору.

До основних обов'язків постачальника з якими працює ПрАТ «Запоріжвогнетрив» відносять:

- поставку продукції на умовах договору;
- забезпечення сертифікатами якості на поставлені товарно-матеріальні цінності (ТМЦ);
- проведення заміни ТМЦ неналежної якості, крім випадків, коли недоліки ТМЦ виникли після передачі його підприємству.

При надходженні ТМЦ на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» без товаросупровідних документів їх приймає спеціальна комісія (в присутності матеріально-відповідальної особи, представника постачальника та компетентної незацікавленої особи) та складається Акт про приймання ТМЦ, які надійшли без товаросупровідних документів.

На рисунку 2.4 наведено узагальнений формат обліку розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» в форматі обліку придбання ТМЦ з визначенням первинних документів, що містять інформацію про операції.

1. Укладання договору з постачальником ТМЦ	
2. Оплата постачальнику за ТМЦ на підставі рахунка-фактури вхідного Платіжне доручення вихідне – визнання дебіторської заборгованості постачальника за авансами виданими	
Дебет 371	Кредит 311
3. Визнання права на податковий кредит	
Дебет 641	Кредит 644
4. Надходження ТМЦ від постачальника – визначення первісної вартості ТМЦ та кредиторської заборгованості перед постачальником Накладна, ТГН, акти, довідка бухгалтерії, документи складського обліку, податкова накладна	
Дебет 281	Кредит 631
Дебет 644	Кредит 631
5. Зарахування заборгованостей Бухгалтерська довідка Дебет 631 Кредит 371	
6. Узагальнення за місяць інформації в облікових регістрах Журнал 5, Відомість 5.	
7. Узагальнення за звітний період в звітності Баланс, Звіт про фінансові результати	

Рисунок 2.4 – Повний цикл документального забезпечення обліку розрахунків з вітчизняними постачальниками ТМЦ на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» ведуть по кожному окремо поданому рахунку, що дає можливість отримання необхідних даних по постачальниках, по розрахункових документах, термін оплати яких (визначений умовами договору) не настав, по неоплачених у термін розрахункових документах,

невідфактурованих поставках. У такий спосіб аналітичний облік ведеться по кожному рахунку постачальника з одночасним контролем повноти оприбуткування ТМЦ і своєчасності їхньої оплати по кожній позиції.

На ПрАТ «Запоріжвогнетрив», для обліку матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальників використовують рахунок 201 «Сировина та матеріали». Надходження ТМЦ на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» від постачальника й оприбуткування на склад для наступного використання у виробництв відображають бухгалтерськими проводками, які наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Облік надходження матеріалів від постачальника без передоплати на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

№	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано матеріали на склад	201	631	10000,00
2	Нараховано податковий кредит (податкову накладну ще не зареєстровано в ЄРПН)	644	631	2000,00
3	Підтверджено податковий кредит	641	644	2000,00
4	Відображено витрати на транспортування матеріалів від постачальника	289	631	1000,00
5	Нараховано податковий кредит за послугами транспортування (податкову накладну ще не зареєстровано в ЄРПН)	644	631	200,00
6	Підтверджено податковий кредит за послугами транспортування	641	644	200,00
7	Проведено оплату постачальникові за матеріали та транспортній організації за транспортування	631 631	311 311	12000,00 1200

Облік розрахунків з постачальниками з передоплатою на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» наведено в таблиці в таблиці 2.2 за вхідними даними, що наведено нижче. 01.12.2020 р. ПрАТ ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

перерахувало 592,13 грн.ТОВ «Моноліт» за будівельні матеріали згідно з рахунком СВ-0000244 від 01.12.2020 р. 02.12.2020 р. отримано від постачальника Лак МЛ-92. У бухгалтерському обліку операція відображається проводками, які наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Облік розрахунків з постачальниками за розрахунками з передоплатою на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

№	Дата операції	Документ	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
				Д-т	К-т	
1	01.12.2020 р.	Банківська виписка	Перераховано постачальнику грошові кошти за будівельні матеріали згідно з рахунком СВ-0000244 від 01.12.2020 р.	371	311	592,13
2	01.12.2020 р.	Запис книги придбання	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	644	98,69
3	02.12.2020 р.	Прибуткова накладна	Отримано будівельні матеріали від ТОВ «Моноліт»	205	63	493,44
				644	631	98,69
4	03.12.2020 р.	Довідка	Залік заборгованостей	631	371	592,13

На досліджуваному підприємстві виникають також розрахунки з іноземними постачальниками, які необхідно розглядати в комплексі з операціями щодо придбання ТМЦ. При веденні обліку операцій щодо придбання ТМЦ та обліку розрахунків з іноземними постачальниками бухгалтеру ПрАТ «Запоріжвогнетрив» необхідно вирішувати ряд питань, які наведені нижче.

1. Визначається дата оприбуткування імпортного товару. Дата, на яку до ПрАТ «Запоріжвогнетрив» переходять ризики та вигоди, які пов'язані з правом власності на даний ТМЦ. Такою датою на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» вважається дата за правилами Інкотермс. Це дата, на яку припадає момент переходу ризиків та відповідальності по ТМЦ від продавця до ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Визначається умовами договору поставки.

2. Визначається дата митного оформлення. Такою датою на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» є дата оформлення митної декларації. Використовується дата тимчасової або додаткової митної декларації. Тобто остаточної

декларації, по якій розраховуються й сплачуються митні платежі. Ця дата впливає на суму мита, ПДВ, акцизного збору, які рахуються за курсом валют на дату оформлення митної декларації.

3. Визначається дата платежу брокеру. Платежі брокеру: суму усіх податків і зборів, які брокер має сплатити на митниці йому слід перерахувати до, а не після митного оформлення. Це пов'язано з визнанням податкового кредиту з ПДВ – ПДВ має бути не тільки задекларований, але й сплачений; оплата послуг самого брокера може бути як до, так і після митного оформлення.

4. Визначається дата оплати за ТМЦ – за договором. Може бути як до, так і після отримання ТМЦ. Це впливає на розрахунок курсових різниць:

- попередня оплата – дебіторська заборгованість постачальника є немонетарною статтею балансу, тому при отриманні товару курсових різниць не виникає. Проводка Дт 371Кт 312;

- оплата після отримання ТМЦ – кредиторська заборгованість імпортера є монетарною статтею, тому по ній виникають курсові різниці. Проводка Дт 281 Кт 632.

5. Документальне оформлення імпорту:

- митна декларація підтверджує сплату мита, митних платежів, «імпортного» ПДВ та є підставою для включення ПДВ до складу податкового кредиту. Митна декларація належить до документів замінників податкової накладної при складанні податкової декларації з ПДВ. Вона підтверджує податковий кредит з ПДВ;

- договір купівлі-продажу товару (ЗЕД-контракт) Визначає момент переходу ризиків, обов'язків та вигод по товару від постачальника до підприємства, зокрема в базових умовах поставки Інкотермс;

- інвойс (рахунок-фактура). На сьогодні вважається первинним документом за умови, що він сплачений. У такому разі інвойс може бути використаний як підстава для оприбуткування ТМЦ.

У внутрішніх поставках за розрахунками з вітчизняними постачальниками право власності ПрАТ «Запоріжвогнетрив» на ТМЦ визначається датою видаткової накладної. З цього моменту за ТМЦ повністю відповідає ПрАТ «Запоріжвогнетрив», несе усі ризики й вигоди пов'язані з володінням чи втратою такого товару.

На особливу увагу заслуговує розгляд питання щодо визначення дати переходу ризиків і вигод по ТМЦ до ПрАТ «Запоріжвогнетрив», пов'язаних з правом власності на ТМЦ отриманими від іноземних постачальників. На ПрАТ «Запоріжвогнетрив» це дата передача ризиків і вигод за правилами Інкотермс. При імпорті ця облікова процедура на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» розтягнута у часі, пов'язана з тривалим транспортуванням ТМЦ. Це не відбувається одночасно, як при внутрішній поставці.

На практиці визначення лише однієї дати переходу ризиків і вигод до ПрАТ «Запоріжвогнетрив» недостатньо – для оприбуткування треба ще й знати достовірну вартість ТМЦ (п. 5 НП(С)БО 9 «Запаси»). Для цього на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» використовують спеціальний рахунок 287 «ТМЦ в дорозі»: на дату переходу ризиків і вигод – оприбуткувати товар на субрахунку 287 «ТМЦ в дорозі»; на дату митного оформлення – перенести ТМЦ на традиційні субрахунки з обліку ТМЦ та відкоригувати його первісну вартість. Використання цього субрахунку дає можливість оприбуткувати ТМЦ ще до його розмитнення, не знаючи його повну первісну вартість.

В таблиці 2.3 наведено приклад обліку розрахунків з іноземними постачальниками при отриманні імпортних ТМЦ.

На ПрАТ «Запоріжвогнетрив» заборгованість постачальника-нерезидента та її погашення відображається так само, як і будь-якого вітчизняного постачальника, в Журналі №3 в його «Відомості 3.3 аналітичного обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками (до рахунка 63)», за винятком однієї особливості: вона відображається одночасно й в іноземній, і в національній валюті.

Таблиця 2.3 – Облік розрахунків з іноземними постачальниками за операціями з імпорту ТМЦ на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

№	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	На основі правил Інкотермс у порту до покупця перейшли усі ризики й вигоди від користування товаром (ще до митного оформлення). Курс НБУ 28 грн/\$.	287	632	50120 грн/ 1790\$
2	Постачальнику перераховано грошові кошти за ТМЦ у той же день	632	312	50120 грн/ 1790\$
3	Зроблений платіж митному брокеру (його послуги – 2000 грн, мито – 5000 грн, ПДВ – 11000 грн)	377	311	18000
4	Віднесено сплачений брокером ПДВ на податковий кредит на основі митної декларації ($11024=(50120+5000)\times 0,2$). Курс НБУ 28 грн/\$.	641	377	11024
5	ТМЦ фізично надійшов на склад ПрАТ «Запоріжвогнетрив»	201	287	50120
6	У первісну вартість включено мито	201	377	5000
7	У первісну вартість включено послуги брокера	201	377	2000

В таблиці 2.4 з урахуванням вхідних даних, наведено особливості обліку розрахунків з іноземними постачальниками в умовах виникнення курсових різниць.

За умовами ЗЕД-контракту ПрАТ «Запоріжвогнетрив» імпортує матеріал вартістю \$50000 (курс НБУ на дату оформлення МД – 26,3 грн./\$, на дату оприбуткування товару – 26,5 грн./\$). Сплачені мито 5% і «ввізний» ПДВ. Оплачено послуги митного брокера – 10000 грн. (без ПДВ); послуги міжнародного перевезення (ПДВ 0%) – 25000 грн. Курс НБУ на дату балансу – 26,7 грн./\$. У наступному місяці з валютного рахунку підприємство здійснило оплату за отримані матеріали (курс НБУ – 26,4 грн./\$).

Таблиця 2.4 – Облік імпорту товарів на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано митним органам кошти на сплату митних платежів:			
	— мито ($\$51000 \times 26,3 \text{ грн./\$} \times 5\%$)	377	311	67065
	— «ввізний» ПДВ ($(\$51000 \times 26,3 \text{ грн./\$} + 67065 \text{ грн.}) \times 20\%$)	377	311	281673
2	Оплачено послуги митного брокера	377	311	10000
3	Перераховано оплату за послуги міжнародного перевезення	377	311	25000
4	Оприбутковано імпорتنний матеріал ($\$50000 \times 26,5 \text{ грн./\$}$)	201	632	<u>\$50000</u> 1325000
5	Оприбутковано матеріал ($\$50000 \times 26,4 \text{ грн./\$}$)	201	632	<u>\$50000</u> 1320000
6	Віднесено на збільшення первісної вартості:			
	— суму ввізного мита	201	377	67065
	— вартість послуг митного брокера	201	685	10000
	— вартість міжнародного перевезення	201	631	25000
7	Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	377	10000
8	Відображено залік заборгованостей з перевізником	631	377	25000
9	Відображено на дату балансу курсові різниці за заборгованістю перед нерезидентом ($(26,7 \text{ грн./\$} - 26,5 \text{ грн./\$}) \times \$50000$)	945	632	10000
10	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	10000
11	Перераховано оплату нерезиденту ($\$50000 \times 26,4 \text{ грн./\$}$)	632	312	<u>\$50000</u> 1320000
12	Відображено курсову різницю, нараховану на дату операції ($(26,4 \text{ грн./\$} - 26,7 \text{ грн./\$}) \times \$50000$)	632	714	15000
13	Списано курсову різницю на фінрезультат	714	791	15000

Обов'язковою процедурою на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» є інвентаризація розрахунків з постачальниками. При інвентаризації розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» інвентаризаційна комісія на основі документів (рахунку-фактури, відомості по відвантаженню і реалізації продукції, відомості по розрахунках з різними дебіторами і кредиторами, книги обліку депонентів, журналів) перевіряє залишки сум, які знаходяться на відповідних рахунках. Потім визначається

строк визначення заборгованості по рахунках і встановлюються особи, винні в недотриманні сплати і пропущенні строків позовної давності.

Інвентаризаційна комісія на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» шляхом документальної перевірки визначає правильність і обґрунтованість сум кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками, строк оплати якої не настав, та заборгованості щодо якої минув строк.

Для перевірки розрахунків з постачальниками ПрАТ «Запоріжвогнетрив» обмінюється виписками з рахунків. Якщо при звірці розрахунків виникли розбіжності чи нез'ясовані розходження в розрахунках, які не вдалося усунути до кінця звітного періоду, кожна з сторін залишає на своєму балансі ті суми заборгованості, які підтверджуються документами і вважаються нею правильними.

При інвентаризації розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» інвентаризаційні описи складають в розрізі кожного виду заборгованості: нормальна, сумнівна, безнадійна. По кожному виду розрахунків виявляються причини утворення заборгованості, встановлюється, з чиєї вини вона допущена, термін утворення, чи реальна вона до отримання, тобто чи є акти порівняння розрахунків, чи не пропущені строки позовної давності, які заходи для погашення або стягнення заборгованості.

Для цілей обліку списання кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» – це операція з визнанням доходу з одночасним виключенням з обліку оформленої непогашеної, достовірно певної суми кредиторської заборгованості. Для відображення визнаного доходу від списання кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками, що виникла в ході операційного циклу, використовується субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості».

Отже, облік розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» ведеться у відповідності до облікової політики, законодавчої бази та положень НП(С)БО 11 «Зобов'язання».

2.3 Фінансовий аналіз ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Управління фінансовим станом ПрАТ «Запоріжвогнетрив» – це поліпшення рентабельності, забезпечення ліквідності та підвищення ефективності його роботи. Фінансовий стан підприємства ПрАТ «Запоріжвогнетрив» залежить від результатів його виробничої, комерційної та фінансово-господарської діяльності. Тому на нього впливають усі ці види діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Передовсім на фінансовому стані ПрАТ «Запоріжвогнетрив» позитивно позначаються безперебійний випуск і реалізація високоякісної продукції.

Основними завданнями аналізу фінансового стану ПрАТ «Запоріжвогнетрив» є:

- дослідження рентабельності та фінансової стійкості підприємства;
 - дослідження ефективності використання майна (капіталу) підприємства, забезпечення підприємства власними оборотними коштами;
 - об'єктивна оцінка динаміки та стану ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства;
 - аналіз ділової активності підприємства;
 - визначення ефективності використання фінансових ресурсів.

Аналіз фінансового стану ПрАТ «Запоріжвогнетрив» проводився за такими етапами:

- горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу;
- горизонтальний та вертикальний аналіз доходів та витрат;
- оцінка показників фінансового стану.

Горизонтальний аналіз або аналіз динаміки – це порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом. Вертикальний (структурний) аналіз

– це визначення структури фінансових показників з ранжируванням різних факторів на кінцевий (підсумковий) результат. В таблиці 2.5 наведено результати горизонтального та вертикального аналізу Балансу за 2018-2020 роки з використанням даних додатку А.

Таблиця 2.5 – Горизонтальний та вертикальний аналіз активу Балансу

АКТИВ	Код рядка	2018, тис. грн.	Питома вага,%	2019, тис. грн.	Питома вага,%	2020, тис. грн.	Питома вага,%	Абсолютне відхилення 2019 від 2018, тис.грн.	Абсолютне відхилення 2020 від 2019, тис.грн.	Відносне відхилення 2019 року від 2018 року,%	Відносне відхилення 2020 року від 2019 року,%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I. Необоротні активи											
Нематеріальні активи	1000	3 526	0,2	7 878	0,42	7 271	0,42	+4352	-607	123,426	-7,705
первісна вартість	1001	7 148	0,4	13 028	0,69	15 048	0,87	+5880	+2020	82,26	15,5
накопичена амортизація	1002	3 622	0,2	5 150	0,27	7 777	0,45	+1528	+2627	42,48	51,009
Незавершені капітальні інвестиції	1005	38 079	2,29	77 100	4,14	130 201	7,5	+39021	+53101	102,47	68,87
Основні засоби	1010	256 104	15,42	314 023	16,87	318 410	18,43	+57919	+4387	22,61	1,39
первісна вартість	1011	504 089	30,36	616 747	33,13	691 430	40,03	+112658	+74683	22,34	12,109
знос	1012	247 985	14,94	302 724	16,26	373 020	21,6	+54739	+70296	22,07	23,22
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	49	0,00001	32	0,00001	15	0,00001	-17	-17	-34,69	-53,12
Відстрочені податкові активи	1045	37 946	2,28	51 477	2,76	86 642	5,01	+13531	+35165	35,65	68,31
Інші необоротні активи	1090										
Усього за розділом I	1095	335 705	20,22	450 511	24,19	542 540	31,41	+114806	+92029	34,19	20,42
II. Оборотні активи											
Запаси	1100	858 298	51,7	711 893	38,24	704 131	40,77	-146405	-7762	-17,05	-1,09
Виробничі запаси	1101	420 440	25,32	242 159	13,01	311 351	18,02	-178281	+69192	-42,403	28,57
Незавершене виробництво	1102	369 961	22,28	361 035	19,39	326 102	18,88	-8926	-34933	-2,41	-9,67
Готова продукція	1103	67 897	4,09	108 699	5,84	66 380	3,84	+40802	-42319	60,093	-38,93
Товари	1104	-	-	-	-	298	0,0001	-	+298	-	-

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	365 543	22,02	673 469	36,18	428 636	24,82	+307926	-244833	84,23	-36,354
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	60 387	3,6	11 283	0,6	6 508	0,37	-49104	-4775	-81,31	-42,32
з бюджетом	1135	21 974	1,32	5 871	0,31	23 545	1,36	-16103	+17674	-73,28	301,039
у тому числі з податку на прибуток	1136	2 708	0,16	5 871	0,31	5 871	0,33	+3163	0	116,802	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	16 449	0,99	6 125	0,32	17 908	1,03	-10324	+11783	-62,76	192,37
Гроші та їх еквіваленти	1165	1 508	0,09	2 023	0,1	3 665	0,21	+515	+1642	34,15	81,16
Рахунки в банках	1167	1 508	0,09	2 023	0,1	3 665	0,21	+515	+1642	34,15	81,16
Усього за розділом II	1195	1 324 159	79,77	1 410 664	75,79	1 184 393	68,58	+86505	-226271	6,53	-16,04
Баланс	1300	1 659 864	100	1 861 175	100	1 726 933	100	+201311	-134242	12,12	-7,21

Аналіз активів ПрАТ «Запоріжвогнетрив» за період 2018-2020 рр. дозволив зробити висновки про те, що оборотні активи займають найбільшу частину в активах ПрАТ «Запоріжвогнетрив», але при цьому не спостерігається чіткого напрямку їх змін, а саме: в 2019 році спостерігається зростання оборотних активів за рахунок запасів готової продукції на загальну суму 40 802 тис грн. та дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на загальну суму 307926 тис. грн.

Такий напрямок змін рівня готової продукції свідчить про збільшення масштабів діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив», але одночасно й про заморожування грошових коштів в запасах готової продукції.

Різке збільшення дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» в 2019 році свідчить про необачну кредитну політику підприємства стосовно покупців та про збільшення обсягу продажів. Така динаміка змін вказує на необхідність використання додаткових методів щодо заохочення покупців до своєчасної оплати за отриману готову продукцію.

В 2020 році спостерігається зменшення оборотних активів знов таки за рахунок зменшення запасів на складі готової продукції на загальну суму 42 319 тис грн. та дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на загальну суму 244 833 тис. грн. Отже, в 2020 році дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги зменшується одночасно зі зменшенням відвантаження продукції ПрАТ «Запоріжвогнетрив», що свідчить про зниження ділової активності підприємства.

В цілому в ході аналізу оборотних активів, які є в розпорядженні ПрАТ «Запоріжвогнетрив», встановлено, що найбільшу питому вагу в їх складі займають запаси, причому їх питома вага з 2018 по 2019 роки зменшилася з 51,7% до 38,24%, що відбувалося з одночасним збільшенням обсягів готової продукції. Це свідчить про ефективне розпорядження запасами, прискорення їх оборотності.

Виходячи з результатів аналізу активів, за досліджуваний період питома вага основних засобів суттєво не змінювалась. Але в абсолютному вимірі їх значення в 2019 році збільшилося на 57 919 тис. грн., що свідчить про оновлення основних засобів ПрАТ «Запоріжвогнетрив» і є позитивною динамікою щодо ведення господарської діяльності. В 2020 році також спостерігається зростання основних засобів, але меншими темпами ніж в попередньому періоді. В цілому такі зміни є позитивними в діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив» та вказують на розвиток підприємства.

Сума грошових коштів на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» впродовж 2018-2020 років збільшилась, а саме з 1 508 тис. грн. до 3 655 тис. грн., що відбувалося на фоні збільшення дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та за авансами виданими. Погашення поточної дебіторської заборгованості повинно було б позначитися на збільшенні грошових коштів більшими темпами, але в цьому періоді ПрАТ «Запоріжвогнетрив» інвестувало отримані грошові кошти від дебіторів в основні засоби, що позначилося на розширенні економічного потенціалу, укріпленні своїх ринкових позицій, так як слідство на збільшенні прибутку підприємства.

Отже, в період з 2018 по 2019 роки, загальна вартість оборотних активів збільшилась на 201 311 тис.грн. Тобто спостерігається приріст оборотних активів на 12,12%. Цей факт свідчить про підвищення потенціалу ПрАТ «Запоріжвогнетрив» генерувати прибуток, адже сума активів, що приймає участь в операційному, інвестиційному та фінансовому процесі росте. В 2020 році спостерігається тенденція скорочення активів, а саме на 7,21%, що відбулося одночасно зі зменшенням кінцевого результату діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив» за звітний період.

Отже, розглянуті показники свідчать про відсутність єдиної тенденції в розвитку ПрАТ «Запоріжвогнетрив», а отже й про нестабільний фінансовий стан підприємства, що в свою чергу буде проілюстровано нижче за допомогою фінансових коефіцієнтів.

Таблиця 2.6 – Горизонтальний та вертикальний аналіз пасиву Балансу

АКТИВ	Код рядка	2018, тис. грн.	Питома вага,%	2019, тис. грн.	Питома вага,%	2020, тис. грн.	Питома вага,%	Абсолютне відхилення 2019 від 2018, тис.грн.	Абсолютне відхилення 2020 від 2019, тис.грн.	Відносне відхилення 2019 року від 2018 року,%	Відносне відхилення 2020 року від 2019 року,%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I. Власний капітал											
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	75 925	4,57	75 925	4,07	75 925	4,39	-	-	-	-
Капітал у дооцінках	1405										
Додатковий капітал	1410	-	-	-	-	83	0,0004	-	+83	-	-
Емісійний дохід	1411	-	-	-	-	83	0,0004	-	+83	-	-
Резервний капітал	1415										
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	184 843	11,13	211 393	11,35	50 314	2,91	+26650	-161079	14,42	-76,19
Вилучений капітал	1430	(106)	0,00006	(106)	0,00005	-		-	-106	-	-100
Усього за розділом I	1495	260 662	15,7	287 212	15,43	126 322	7,31	+26550	-106890	10,18	-56,01
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення											
Пенсійні зобов'язання	1505	144 008	8,67	212 623	11,42	298 004	17,25	+68515	+85381	47,64	40,15
Усього за розділом II	1595	144 008	8,67	212 623	11,42	298 004	17,25	+68515	+85381	47,64	40,15
III. Поточні зобов'язання і забезпечення											

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	26 790	1,67	-		-		-26790	0	-100	-
товари, роботи, послуги	1615	1 172 481	70,63	1 294 295	69,54	1 227 831	71,09	+121814	-66464	10,38	-5,13
розрахунками з бюджетом	1620	5 716	0,34	8 995	0,48	5 647	0,32	+3279	-3348	57,36	-37,22
у тому числі з податку на прибуток	1621										
розрахунками зі страхування	1625	5 246	0,31	5 408	0,29	5 763	0,33	+162	+355	3,08	6,56
розрахунками з оплати праці	1630	15 543	0,93	17 056	0,91	17 539	1,01	+1513	+483	9,73	2,83
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	3 365	0,2	1 158	0,06	5 609	0,32	-2207	+4451	-65,58	384,36
Поточні забезпечення	1660	24 361	1,46	32 417	1,74	38 430	2,22	+8056	+6013	33,069	18,54
Доходи майбутніх періодів	1665										
Інші поточні зобов'язання	1690	1 692	0,1	2 011	0,1	1 788	0,1	319	-223	18,85	-11,089
Усього за розділом III	1695	1 255 194	75,62	1 361 340	73,14	1 302 607	75,42	+106146	-58733	8,45	-4,31
Баланс	1900	1 659 864	100	1 861 175	100	1 726 933	100	+201311	-134242	12,12	-7,212

Аналізуючи власні джерела формування активів, можна зазначити, що розмір зареєстрованого капіталу ПрАТ «Запоріжвогнетрив» залишається незмінним протягом досліджуваного періоду та складає 75 925 тис. грн. В 2019 році сума нерозподіленого прибутку збільшилася на 26 650 тис. грн., що вказує на позитивну динаміку розвитку ПрАТ «Запоріжвогнетрив». В 2020 році цей показник зменшується на 161 079 тис. грн. порівняно з попереднім роком, а отже напрямок динаміки змінюється на протилежний, а саме на 76,19% відбувається зменшення нерозподіленого прибутку.

Негативний напрямок змін цього показника свідчить, що зменшення власного капіталу ПрАТ «Запоріжвогнетрив» відбувається за рахунок неефективної роботи менеджменту в цьому напрямку, маркетингової політики. Тож можемо стверджувати, що менеджмент неефективно виконує поставлені перед ним завдання.

Найбільшу питому вагу в пасивах ПрАТ «Запоріжвогнетрив» займають поточні зобов'язання та забезпечення. У 2018 році цей показник складає 1 255 194 тис. грн. У 2019 році рівень цього показника збільшується на 8,45% порівняно з попереднім роком, а у 2020 році зменшується відповідно на 4,31% та становить 6348,8 тис. грн. Тобто динаміка відмічається без особливих значних коливань.

За результатами аналізу видно, що значна питома вага в складі поточних джерел господарських засобів на ПрАТ «Запоріжвогнетрив», належить кредиторській заборгованості за товари, роботи, послуги, тобто кредиторській заборгованості по розрахункам з постачальниками. Дані таблиці 2.6 показують, що в структурі поточної кредиторської заборгованості, цей вид заборгованості приблизно залишається на одному й тому ж самому рівні, достатньо високому та складає в середньому 70% в структурі поточних зобов'язань. Це свідчить про те, що у ПрАТ «Запоріжвогнетрив» не було достатньо коштів, щоб вчасно погасити свої зобов'язання перед постачальниками.

В 2018 році загальна величина пасивів становила 1 659 864 тис.грн. В 2019 році спостерігається приріст цього показника на 12,2%. Цей факт свідчить про підвищення загальної суми джерел господарських засобів ПрАТ «Запоріжвогнетрив», що використовується для здійснення своєї діяльності. За період з 2019 по 2020 роки спостерігається тенденція скорочення джерел формування активів на ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Тому, відповідно на кінець 2020 року їх загальна вартість складала 1 726 933 тис. грн. Цей факт свідчить про зниження загальної суми фінансових ресурсів підприємства, що використовується для здійснення своєї діяльності. Отже, тенденція розвитку ПрАТ «Запоріжвогнетрив» залишається нестабільною.

В таблиці 2.7 представлений аналіз доходів та витрат ПрАТ «Запоріжвогнетрив», так як аналіз цих показників має велике значення в системі загальної оцінки діяльності суб'єктів господарювання.

Таблиця 2.7 – Аналіз доходів та витрат ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Стаття	Код рядка	2018 рік, тис.грн.	2019 рік, тис.грн.	2020 рік, тис.грн.	Абсолютне відхилення 2019-2018, тис.грн.	Абсолютне відхилення 2020-2019, тис.грн.	Відносне відхилення 2019-2018, %	Відносне відхилення 2020-2019, %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	2 382 180	2 621 653	2 563 204	+239473	-58449	10,05	-2,22
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	2 071 540	2 376 322	2 460 488	+304782	+84166	14,7	3,54
Валовий: прибуток	2090	310 640	245 331	102 716	-65309	-142615	-21,02	-58,13
збиток	2095							
Інші операційні доходи	2120	59 671	84 113	77 439	+24442	-6674	40,96	-7,93
Адміністративні витрати	2130	97 555	138 178	146 138	+40623	+7960	41,64	5,76
Витрати на збут	2150	16 756	17 951	33 303	+1195	+15352	7,13	85,52

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	135 940	87 062	-	-48878	-87062	-35,95	-100
збиток	2195			128 221	0	+128221	-	-
Інші фінансові доходи	2220	204	373	309	+169	-64	82,84	-17,15
Інші доходи	2240	1 677	1 089	3 366	-588	+2277	-35,06	209,09
Фінансові витрати	2250	18 168	20 377	22 503	+2209	+2126	12,15	10,43
Інші витрати	2270	428	1 867	4 277	+2295	+2410	-536,21	129,08
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	119 225	66 280		-52945	-66280	-44,4	-100
збиток	2295			151 326		+151326	-	-
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	21 645	12 570	27 071	-9075	+14501	-41,92	115,36
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	97 580	53 710		-43870	-53710	-44,95	-100
збиток	2355			124 255		+124255	-	-

Як видно з даних таблиці 2.7, найбільшу питому вагу в доходах займає дохід від реалізації продукції, а у витратах найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованої готової продукції. Така тенденція є закономірною для ПрАТ «Запоріжвогнетрив», адже воно є підприємством промисловим і основною діяльністю є виробництво вогнетривкої продукції.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) впродовж в 2019 році збільшився на 10,05%, що є позитивним напрямком змін та говорить про економічний розвиток підприємства. Але при цьому збільшення собівартості готової продукції відбувалося більшими темпами ніж приріст доходу, а саме: в 2019 році собівартість реалізації підвищилась на 14,7%, що свідчить про збільшення собівартості одиниці продукції, яке відбулося за рахунок зростання енергоносіїв та матеріалів на виробництво. Тому позитивний напрямок змін рівня доходу в 2019 році необхідно розглядати одночасно з тенденцією зміни собівартості реалізованої продукції. В 2020

році рівень доходу несуттєво зменшився, при цьому собівартість реалізованої продукції також продовжувала збільшуватися, що є ознакою збільшення витрат на одиницю продукції.

Впродовж досліджуваного періоду на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» валовий прибуток зменшувався, тому що собівартість реалізованої продукції постійно зростала при різній динаміці чистого доходу від реалізації продукції. ПрАТ «Запоріжвогнетрив» необхідно підсилити роботу з пошуку шляхів зниження собівартості реалізованої продукції.

Аналізуючи чистий фінансовий результат діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив», 2018 та 2019 роки виявилися прибутковими, а 2020 рік виявився збитковим. Тобто результат від реалізації готової продукції виявився позитивним в 2020 році, а результат всієї діяльності – негативним, тобто збитковим. Це вказує на те, що підприємству необхідно терміново проаналізувати рівень та структуру всіх своїх доходів та витрат, які не пов'язані з виробничою діяльністю та оптимізувати їх рівень.

Нижче наведені фінансові коефіцієнти та аналіз діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив» за 2018 – 2020 роки. В таблиці 2.8 розглянуто показники фінансової стійкості.

Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів дає найбільш загальну оцінку фінансової стійкості ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Показник має досить просту інтерпретацію та характеризує скільки припадає на 1 грн. власних коштів, вкладених в активи підприємства, позикових коштів. Значення цього показника в межах досліджуваного періоду на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» більше нормативного значення. Зростання показника на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» в динаміці свідчить про посилення залежності підприємства від інвесторів і кредиторів, тобто про зниження фінансової стійкості.

Таблиця 2.8 – Показники фінансової стійкості ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів	$(\text{ф.1р.1595}+\text{ф.1р.1695})/\text{ф.1р.1495}$	< 1	5,37	5,48	12,67	+0,11	+7,19
Коефіцієнт автономії	$\text{Ф.1 р.1495}/\text{ф.1р.1900}$	> 0,5	0,16	0,15	0,07	-0,01	-0,08
Коефіцієнт маневреності власних коштів	$(\text{ф.1 р.1495}-\text{ф.1р.1095})/\text{ф.1р.1495}$	> 0,2	-0,29	-0,57	-3,29	-0,28	-2,72
Коефіцієнт фінансування	$(\text{ф.1р.1595}+\text{ф.1р.1695})/\text{ф.1р.1495}$	< 1	5,37	5,48	12,67	+0,11	+7,19
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$(\text{ф.1р.1195}-\text{ф.1р.1695})/\text{ф.1р.1195}$	> 0,6	0,05	0,03	-0,09	-0,02	-0,12
Коефіцієнт фінансового левериджу	$\text{ф.1р.1595}/\text{ф.1р.1495}$	< 1	0,55	0,74	2,35	+0,19	1,61
Загальна величина основних джерел формування запасів	$(\text{Ф №1}) (\text{р.1495}-\text{р.1095})+\text{р.1595} + \text{р.1600}$		68 965	49 324	-118214	-19 641	-167 538
Частка власних оборотних коштів у покритті запасів	$(\text{Ф №1}) (\text{р.1495}-\text{р.1095}) / \text{р.} (1100+1101+1102+1103+1104+1110)$		-0,04	-0,11	-0,30	-0,07	-0,19
Частка запасів у оборотних активах, відсотків	$\text{ф1р.} (1100+1101+1102+1103+1104+1110) / \text{р.1495}$		6,59	4,96	11,15	-1,63	+6,19
Коефіцієнт покриття запасів	$\text{ф1р.}(1495+1595+1695-1425-1430-1095) / \text{р.} (1100+1101+1102+1103+1104+1110)$	> 1	0,77	0,99	0,84	+0,22	-0,15
Власні обігові кошти	$(\text{Ф №1}) (\text{р.1495}-\text{р.1095})+\text{р.1595}$		68 965	49 324	-118214	-19 641	-167 538

Коефіцієнт автономії – один з найбільш важливих коефіцієнтів фінансової стійкості для ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Значення показника говорить про те, яку частину своїх активів ПрАТ «Запоріжвогнетрив» здатний профінансувати за рахунок власних фінансових ресурсів. Низьке значення цього показника в 2018-2020 роках на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» свідчить про високий рівень ризиків і низьку стійкість підприємства в середньостроковій перспективі. А в умовах нестабільної та слабкої платоспроможності ПрАТ «Запоріжвогнетрив», це означає, що підприємство не зможе стабільно діяти при зміні ринкової ситуації.

Низька частка власного капіталу, яку можна спостерігати впродовж досліджуваного періоду на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» зазвичай, супроводжується значними фінансовими витратами, тому зміна ринкових умов може привести до ситуації, коли сума операційних витрат і фінансових витрат буде перевищувати фінансовий результат підприємства.

Коефіцієнт маневреності власних коштів на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» з 2018 по 2020 рік має значення нижче нуля, що свідчить про те, що стійкість підприємства порушена. Тобто в аналізованому періоді залежність ПрАТ «Запоріжвогнетрив» від позикових оборотних коштів є значною.

Від'ємне значення коефіцієнта маневреності власних коштів впродовж 2018 – 2020 років на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» свідчить, що власний капітал і кошти, залучені на довгостроковій основі, спрямовані на фінансування необоротних засобів, тому для фінансування оборотних активів необхідно звертатися до позичкових джерел фінансування. Це призведе до зниження фінансової стійкості. При такому низькому значенні показника ПрАТ «Запоріжвогнетрив» необхідно працювати в напрямку збільшення частки власних ресурсів.

Коефіцієнт фінансування характеризує обсяг залучених позикових коштів на одиницю власного капіталу, тобто ступінь залежності ПрАТ «Запоріжвогнетрив» від зовнішніх джерел фінансування. Значення цього показника в межах досліджуваного періоду на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

значно більше нормативного значення. В 2020 році значення коефіцієнта фінансування більше ніж в 12 разів перевищує нормативне значення, тобто залежність ПрАТ «Запоріжвогнетрив» від зовнішніх джерел фінансування дуже висока, що є негативною тенденцією розвитку.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами розкриває, чи достатньо у ПрАТ «Запоріжвогнетрив» своїх коштів, які необхідні для його фінансової стійкості. Він належить до групи коефіцієнтів, що визначають фінансову стійкість організації. За аналізований період рівень цього коефіцієнта на дуже низькому рівні, причому спостерігається його зменшення з від'ємним значенням в 2020 році. Забезпеченість власними обіговими коштами вкрай важлива для позитивного функціонування ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Цікавим, на наш погляд, є використання в аналізі діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив» коефіцієнту фінансового левериджу, який відображає співвідношення довгострокових позикових засобів і власного капіталу підприємства. В 2018 та 2019 роках цей показник знаходиться в межах норми, в 2020 році цей показник стрімко зростає та перевищує нормативне значення більше ніж в 2 рази. Тобто в 2020 році ПрАТ «Запоріжвогнетрив» суттєво залежність від довгострокових зобов'язань, що є негативною тенденцією розвитку підприємства.

Таким чином, аналіз показників фінансової стійкості ПрАТ «Запоріжвогнетрив» свідчить про посилення залежності підприємства від інвесторів і кредиторів, тобто про зниження фінансової стійкості.

Ліквідність ПрАТ «Запоріжвогнетрив» – це його здатність перетворити свої активи в кошти платежу для погашення короткострокових зобов'язань. Показники ліквідності характеризують здатність ПрАТ «Запоріжвогнетрив» розрахуватись за своїми боргами.

В таблиці 2.9 розглянуто показники ліквідності ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Таблиця 2.9 – Показники ліквідності ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт загальної ліквідності	$\text{ф.1р.1195}/\text{ф.1р.1695}$	1,5... 2,5	1,05	1,04	0,91	-0,01	-0,13
Коефіцієнт поточної ліквідності	$\text{ф.1(р.1195-1100)}/\text{ф.1р.1695}$	> 0,6	0,37	0,51	0,37	+0,14	-0,14
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\text{ф.1(р.2350+1165)}/\text{ф.1р.1695}$	> 0,2	0,08	0,04	0	-0,04	-0,04

В таблиці 2.9 виконано оцінку ліквідності ПрАТ «Запоріжвогнетрив» за допомогою системи фінансових коефіцієнтів. Впродовж 2018-2020 рр. коефіцієнт загальної ліквідності менше нормативного значення зі стійкою динамікою змін. Якщо при цьому взяти до уваги аргумент, що ступінь ліквідності різних елементів поточних активів ПрАТ «Запоріжвогнетрив» істотно відрізняється, можна стверджувати, що не всі активи будуть негайно реалізовані або ж реалізовані по повній вартості, у результаті ПрАТ «Запоріжвогнетрив» буде не в змозі розрахуватися за своїми боргами, що позначиться на погіршенні фінансового стану ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

В 2018 – 2020 роках спостерігається зменшення коефіцієнта загальної ліквідності в діапазоні меншим за нормативний рівень, що вказує на негативну тенденцію в господарській діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Коефіцієнт поточної ліквідності показує платіжні можливості ПрАТ «Запоріжвогнетрив» щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Впродовж досліджуваного періоду на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» спостерігається негативна динаміка цього коефіцієнту, а саме у підприємства немає можливості розрахуватися за своїми боргами. Рівень показників абсолютної ліквідності ПрАТ

«Запоріжвогнетрив» вказує на неможливість терміново розрахуватись з короткостроковими зобов'язаннями.

На рисунку 2.1 представлені коефіцієнти ліквідності ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

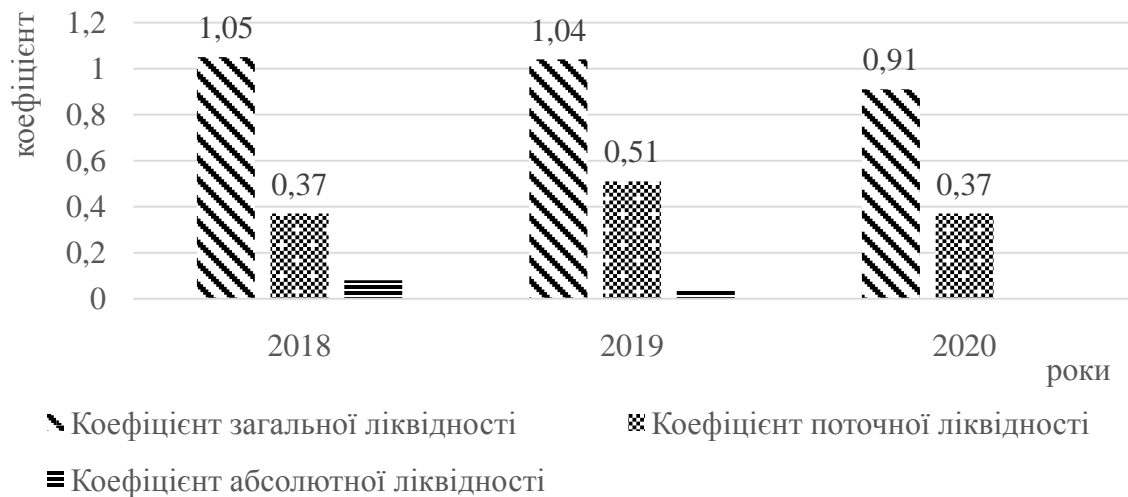


Рисунок 2.1 – Коефіцієнти ліквідності за 2018 – 2020 роки на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Ділова активність в сучасних умовах господарювання постає вирішальним фактором комерційного успіху. В той же час, ділова активність виступає визначальною характеристикою положення підприємства на ринку. В таблиці 2.10 наведено показники ділової активності ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Таблиця 2.10 – Показники ділової активності ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення, ±	
			2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт оборотності активів	$\frac{\text{ф.2р.2000}}{\text{ф.1 р.1300}}$	Збільшення	1,44	1,41	1,48	-0,03	+0,07
Коефіцієнт оборотності запасів	$\frac{\text{р. 2050 } \Phi 2}{\text{р. 1100 } \Phi 1}$	Збільшення	2,41	3,34	3,49	+0,93	+0,15

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (Кодз)	ф.2 р. 2000 / ф.1 (р. 1040 + р. 1120 + р. 1125 + р. 1130 + р. 1135 + р. 1140 + р. 1145 + р. 1155)	Збільшення	5,13	3,76	5,38	-1,37	+1,62
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (Кокз)	ф.2 р. 2000 / ф.1 (р. 1605 + р. 1615 + р. 1620 + р. 1625 + р. 1630 + р. 1635 + р. 1640 + р. 1645 + р. 1690)	Збільшення	1,98	1,97	2,03	-0,01	+0,06
Коефіцієнт співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості	ф.1 (р. 1125 + р.1130 + р.1135 + р.1140 + р.1145 + р.1155) / ф.1 (р.1605 + р.1615 + р.1635)	Збільшення, дорівнює 1	0,39	0,54	0,39	+0,15	-0,15
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	Тривалість періоду / коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Зменшення	71,15	97,07	67,84	+25,92	-29,23
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	Тривалість періоду / коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Зменшення	184,3	185,3	179,8	+0,94	-5,48
Період оборотності запасів	Кількість днів у періоді / Коефіцієнт оборотності запасів	Зменшення	151,5	109,3	104,58	-42,17	-4,7
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	ф.2р.2000/ ф.1 р.1011	Збільшення	4,73	4,25	3,70	-0,48	-0,55
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	ф.2р.2000/ ф.1 р.1495	Збільшення	9,14	9,13	20,29	-0,01	+11,16

Коефіцієнт оборотності активів характеризує скільки ПрАТ «Запоріжвогнетрив» отримало чистого доходу від реалізації на одиницю засобів (коштів) інвестованих (вкладених) в активи. На кінець 2018 року значення показника оборотності активів становило 1,44. Це означає, що за допомогою використання активів ПрАТ «Запоріжвогнетрив» було отримано 1,44 гривень чистого доходу від реалізації готової продукції. В 2019 році значення показника знижується і кожна вкладена в активи гривня дозволила отримати 1,41 гривень доходу від реалізації готової продукції. Це вказує на зниження ефективності використання активів протягом цього періоду.

В 2019 році спостерігається збільшення коефіцієнта оборотності на +0,07 до значення 1,48, тобто збільшується отриманий чистий дохід в розрахунку на одну гривню активів підприємства. Але в 2020 році й доходи, й активи підприємства зменшувалися, але різними темпами, що позначилося на прирості показника оборотності активів. Таким чином, при абсолютному зниженні доходу від реалізації готової продукції та активів ПрАТ «Запоріжвогнетрив» оборотність активів підвищилась, що є позитивним напрямком змін.

Оборотність запасів – показник ділової активності, який вказує на ефективність управління запасами ПрАТ «Запоріжвогнетрив». За результатами розрахунку показника оборотності запасів неможливо зробити однозначний висновок про ефективність управління запасами ПрАТ «Запоріжвогнетрив». З одного боку, оборотність запасів зросла з 2,41 в 2018 році до 3,49 обороти на рік в 2020 році. Для формування точних висновків про ефективність управління запасами необхідно провести більш детальне дослідження.

Чим більша кількість оборотів дебіторської заборгованості, тим швидше ПрАТ «Запоріжвогнетрив» отримує кошти від своїх боржників (дебіторів). Динаміка коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості в 2018 – 2019 рр. є негативною, тобто спостерігається його стрімке зменшення. Це вказує на зниження ефективності управління дебіторською

заборгованістю на ПрАТ «Запоріжвогнетрив». В 2020 році спостерігається зростання показника оборотності дебіторської заборгованості до 5,38. Це вказує на підвищення ефективності управління дебіторською заборгованістю на ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості протягом досліджуваного періоду збільшується з 1,98 в 2018 році до 2,03 в 2020 році, що свідчить про те, що на 1 грн. позикових коштів ПрАТ «Запоріжвогнетрив» отримує більше чистого доходу від реалізації готової продукції.

Період погашення дебіторської заборгованості у 2019 році збільшився на 26 днів у порівнянні з 2018 роком, у 2020 році тенденція змінилася та зменшення періоду погашення дебіторської заборгованості склало 29 днів. Наявність певної тенденції свідчить про впровадження наПрАТ «Запоріжвогнетрив» заходів щодо оптимізації політики за розрахунками із клієнтами.

Строк погашення кредиторської заборгованості в 2020 році знизився до значення 180 день, тобто в середньому протягом 2020 року кредиторська заборгованість здійснила оборот за 180 днів. Показник строку погашення кредиторської заборгованості є досить високим, це може призвести до погіршення відносин з постачальниками. З 2018 року по 2020 рік ми не бачимо суттєвих змін цього показника, що свідчить про відсутність певних дій на підприємстві щодо контролю своїх зобов'язань. На фоні позитивного співвідношення між періодом погашення дебіторської заборгованості та періодом погашення кредиторської заборгованості, ПАТ «Запоріжвогнетрив» не має в розпорядженні достатню кількість ресурсів для покриття своїх боргів перед кредиторами.

Таким чином, за результатами отриманими в другому розділі можна стверджувати, що основні елементи облікової політики ПрАТ «Запоріжвогнетрив» розкривають правила й процедури обліку, які

застосовуються всіма структурними підрозділами ПрАТ «Запоріжвогнетрив» при веденні обліку і складанні фінансової звітності.

Зобов'язання ПрАТ «Запоріжвогнетрив» – це заборгованість, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується в майбутньому, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди. Тобто при визнанні зобов'язань ПрАТ «Запоріжвогнетрив» керується положеннями НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

При визнанні поточних зобов'язань ПрАТ «Запоріжвогнетрив» керується положеннями НП(С)БО 11 «Зобов'язання» згідно з яким поточні (короткострокові) зобов'язання на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Облік поточних зобов'язань на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» ведеться на рахунках шостого класу. Рахунки цього класу призначені для обліку даних і узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені в звичайному ході операційного циклу ПрАТ «Запоріжвогнетрив» або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу. На окремих субрахунках синтетичних рахунків 63, 64, 65, 68 сальдо на кінець місяця на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» може бути не тільки кредитовим, але і дебетовим.

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» ведуть по кожному окремо поданому рахунку, що дає можливість отримання необхідних даних по постачальниках, по розрахункових документах, термін оплати яких (визначений умовами договору) не настав, по неоплачених у термін розрахункових документах, невідфактурованих поставках. У такий спосіб аналітичний облік ведеться по кожному рахунку постачальника з одночасним контролем повноти оприбуткування ТМЦ і своєчасності їхньої оплати по кожній позиції.

Найбільшу питому вагу в пасивах ПрАТ «Запоріжвогнетрив» займають поточні зобов'язання та забезпечення. У 2018 році цей показник складає

1 255 194 тис. грн. У 2019 році рівень цього показника збільшується на 8,45% порівняно з попереднім роком, а у 2020 році зменшується відповідно на 4,31% та становить 6348,8 тис. грн. Тобто динаміка відмічається без особливих значних коливань.

За результатами аналізу видно, що значна питома вага в складі поточних джерел господарських засобів на ПрАТ «Запоріжвогнетрив», належить кредиторській заборгованості за товари, роботи, послуги, тобто кредиторській заборгованості по розрахункам з постачальниками. Дані таблиці 2.6 показують, що в структурі поточної кредиторської заборгованості, цей вид заборгованості приблизно залишається на одному й тому ж самому рівні, достатньо високому та складає в середньому 70% в структурі поточних зобов'язань. Це свідчить про те, що у ПрАТ «Запоріжвогнетрив» не було достатньо коштів, щоб вчасно погасити свої зобов'язання перед постачальниками.

Впродовж 2018-2020 рр. коефіцієнт загальної ліквідності менше нормативного значення зі стійкою динамікою змін. Якщо при цьому взяти до уваги аргумент, що ступінь ліквідності різних елементів поточних активів ПрАТ «Запоріжвогнетрив» істотно відрізняється, можна стверджувати, що не всі активи будуть негайно реалізовані або ж реалізовані по повній вартості, у результаті ПрАТ «Запоріжвогнетрив» буде не в змозі розрахуватися за своїми боргами, що позначиться на погіршенні фінансового стану ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

В 2018 – 2020 роках спостерігається зменшення коефіцієнта загальної ліквідності в діапазоні меншим за нормативний рівень, що вказує на негативну тенденцію в господарській діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив». Коефіцієнт поточної ліквідності показує платіжні можливості щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Впродовж досліджуваного періоду на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» спостерігається негативна динаміка цього коефіцієнту, а саме у підприємства немає можливості розрахуватися за своїми боргами.

З ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ НА ПрАТ «ЗАПОРІЖВОГНЕТРИВ»

3.1 Аудит розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Кредиторська заборгованість за розрахунками з постачальниками надає можливість ПрАТ «Запоріжвогнетрив» тимчасово користуватися запозиченими коштами, але з іншого боку – зменшує показники платоспроможності і ліквідності. При правильному управлінні кредиторською заборгованістю за розрахунками з постачальниками можна усунути негативні наслідки її наявності. Також це можливе за умови систематичного проведення аудиту розрахунків з постачальниками.

ПрАТ «Запоріжвогнетрив» відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» має право на вільний вибір аудитора або аудиторської фірми з метою отримання аудиторських послуг по перевірці ведення обліку розрахунків з постачальниками на підприємстві.

Договір на проведення аудиторської перевірки є офіційним документом, який регламентує взаємовідносини «клієнт – аудитор». Укладанню договору передують обмін листами між аудитором та клієнтом. Для цього керівництво підприємства ПрАТ «Запоріжвогнетрив» направляє аудиторській фірмі «Лист – замовлення» на проведення аудиторської перевірки, в свою чергу аудиторська фірма (якщо вона згодна проводити аудиторську перевірку на даному підприємстві) направляє керівникові підприємства «Лист – зобов'язання на проведення аудиту» та укладає договір на виконання аудиту з аудиторською фірмою «Аудит».

У договорі обговорюються всі умови проведення аудиту: зобов'язання сторін, порядок здавання та прийому робіт, термін виконання робіт, оплата за виконання робіт, відповідальність сторін. Для проведення аудиторської

перевірки на підприємстві, спочатку необхідно надіслати лист-замовлення. В якому буде викладено прохання керівника підприємства провести аудиторську перевірку, також буде вказуватись її масштаб, мета, форма подання звіту перевірки та висновку результатів проведеної перевірки, методи перевірки, місце і строки перевірки. Нижче наведені розглянуті документи.

№10 від 14 січня 2021 р. Директору АФ «Аудит»

Лист – замовлення

Просимо Вас провести аудит розрахунків з постачальними на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» за 2020 рік у термін з 17.01.2021 року до 15.02.2021 року.

Директор ПрАТ «Запоріжвогнетрив» _____

№2 від 15 січня 2021 р. ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Лист-зобов'язання

У відповідь на Ваш лист №10 від 14 січня 2021 р. про проведення аудиторської перевірки розрахунків з постачальниками, підтверджуємо нашу згоду. Аудиторська перевірка буде проведена з метою висновків про розрахунки з постачальниками у термін з 17 січня 2021 року до 15 лютого 2021 року.

У зв'язку з проведенням аудиту розрахунків з постачальниками нам необхідна детальна і повна інформація щодо обліку розрахунків з постачальниками.

Нагадуємо, що відповідальність за розкриття інформації про розрахунки з постачальниками (ведення відповідних облікових записів, здійснення заходів внутрішнього контролю, вибір та застосування облікових політик) несе управлінський персонал компанії.

Сподіваємося на повноцінну співпрацю з персоналом і на надання записів, документації та інформації, необхідної для аудиторської перевірки.

Директор аудиторської фірми «Аудит» _____

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором і замовником. Договір є основним документом, що свідчить про факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем на проведення аудиторської перевірки.

Договір про надання аудиторських послуг №8

м. Запоріжжя 16 січня 2021 року

Аудиторська фірма «Аудит», в подальшому – «Виконавець», в особі директора – з одного боку та ПрАТ «Запоріжвогнетрив» – «Замовник», в особі директора – з другого боку, діючи на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про таке:

1. Предмет договору

1.1 Замовник доручає, а Виконавець бере на себе зобов'язання про надання послуг аудиту розрахунків з постачальниками.

2. Вартість послуг та порядок розрахунку

2.1 Вартість наданих послуг складає 12 000 грн. (тридцять тисяч гривень), у тому числі ПДВ 2 000 грн. (п'ять тисяч гривень).

2.2 Розрахунок проводиться у такому порядку:

- 50% від суми договору – попередня оплата;
- 50% від суми договору у триденний строк – після підписання акту прийняття-здачі аудиторського листа.

2.3 Оплата здійснюється у національній валюті України та в безготівковій формі.

3. Права та обов'язки сторін

3.1 Замовник зобов'язується:

- представити всі необхідні документи та облікові дані;
- перерахувати на відповідний рахунок суму оплати;
- вказати коло осіб, які мають доступ до інформації аудиту.

3.2 Замовник має право:

- отримати якісне проведення аудиту розрахунків з постачальниками;
- під свою відповідальність залишити право на внесення змін до звітності на підставі угоди.

3.3 Виконавець зобов'язується:

- провести якісну аудиторську перевірку фінансового та податкового обліку розрахунків з постачальниками та звітності станом за 2020 рік;
- зберігати конфіденційність аудиторської інформації;
- повідомляти коло осіб, визначених замовником, про всі недоліки;
- дотримуватися доброзичливості та нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності в цілому.

3.4 Виконавець має право:

- самостійно визначати форми та методи аудиту;
- доступу до інформації та документації;
- не дотримуватися комерційної таємниці, якщо діяльність організації спрямована на підрив державного устрою.

4. Відповідальність сторін

4.1 У випадку відмови від проведення аудиту під час дії даного договору, за ініціативою Замовника, останній виплачує штраф у розмірі 20% від суми договору.

4.2 За невиконання договірних зобов'язань без поважних причин Виконавець виплачує штраф у розмірі 15% від суми договору.

5. Термін дії договору. Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами. Закінчення терміну дії договору 01.04.2021 року.

Виконавець Замовник

Планування аудиту на підприємстві складається з формування таких основних документів: загальний план та програма. План складається з трьох етапів: попередній, основний та заключний. В таблиці 3.1 наведено загальний план проведення аудиту розрахунків з постачальниками.

Таблиця 3.1 – Загальний план проведення аудиту розрахунків з постачальниками ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

№	Етап перевірки	Мета	Завдання	Термін	Виконавець
1	Організаційний	Забезпечення організаційно-методологічною інформацією	Визначити відповідальних; стратегію аудиту; провести оцінку системи внутрішнього контролю обліку розрахунків з постачальниками; скласти Програму аудиту	17.01.2021	Корнієнко Д.В.
2	Фактичної перевірки	Визначити достовірність даних бухгалтерського обліку і фактичної наявності заборгованості з постачальниками	Провести аналіз результатів попередніх інвентаризацій	21.01.2021	Корнієнко Д.В.
3	Основний	Виконання аудиторських процедур відповідно до Програми аудиту розрахунків з постачальниками	Виконати якісно аудиторські процедури, результати оформити у робочих документах	09.02.2021	Корнієнко Д.В.
4	Узагальнення результатів аудиторської перевірки	Визначити результати аудиторської перевірки	Аналіз виявлених порушень, надання рекомендацій по їх усуненню, оформлення звіту про результати перевірки	14.02.2021	Корнієнко Д.В.

Таким чином, план визначає мету та завдання кожного етапу аудиторської перевірки, що забезпечує якість виконання аудиторської перевірки.

Після укладення договору аудитор займається плануванням аудиту. Аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати нагоду ефективно провести аудиторську перевірку. Планування повинне ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта.

Наступним етапом дослідження є оцінка стану внутрішнього контролю: висновки робляться на основі вивчення систем внутрішнього контролю та

обліку за допомогою використання тестів та анкет. Оцінити ризик можна за допомогою використання тестів (таблиця 3.2 – 3.3).

Таблиця 3.2 – Тест оцінки властивого ризику

Аудиторська фірма: Аудит

Підприємство замовник: ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Період, що перевіряється: «01» січня – «31» грудня 2020 р.

Питання	Ризик		
	Високий (100-76%)	Середній (75-36%)	Низький (35-0%)
1	2	3	4
I. Зовнішні фактори Властивого Ризику			
1. Який загальний стан економіки галузі?			
Спад виробництва			
Депресія			
Зростання ділової активності		38%	
2. Чи вплинули негативно на розвиток підприємств у галузі:			
Загальний стан економіки в Україні			20%
ріст рівня інфляції			15%
чинне законодавство			5%
зміни офіційного обмінного курсу іноземних валют			5%
зміни ставки% банків за короткостроковий кредит		36%	
3. Чи відноситься продукція галузі до:			
Конкурентоспроможної		36%	
Енергоємної			0%
Матеріалоємної			0%
Трудоємної		37%	
4. Чи залежить галузь від імпортних поставок паливно-мастильних матеріалів, енергії, сировини тощо?			3%
5. Чи отримує галузь значні дотації від уряду?		40%	
6. Чи спостерігались значні зміни у тенденції прибутковості (збитковості) серед підприємств галузі?		38%	
II. Внутрішні фактори Властивого Ризику			
7. Яка форма власності підприємства?			
Державна		36%	
приватна і т.д.			
8. Як здійснюється керівництво підприємством?			
Одноосібне			
Колегіальне			2%
9. Чи має керівництво:			
достатню кваліфікацію			0%

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
практичний досвід роботи			0%
10. Чи не знаходиться керівництво під чийось впливом?			2%
11. Чи здатне керівництво на невиправданий ризик?			10%
12. Чи є причини у керівництва прикрасити фінансовий стан підприємства?			0%
13. Чи існує чіткий розподіл функціональних обов'язків на підприємстві?			15%
14. Чи передбачений організаційною структурою підприємства орган внутрішнього контролю?			
ревізійна комісія		36%	
відділ внутрішнього аудиту			0%
інші (вказати)			
15. Чи усвідомлює керівництво важливість бухгалтерського обліку?			30%
16. Чи немає конфлікту між керівництвом та головним бухгалтером?			0%
17. Чи здійснюються інвентаризації перед складанням річної звітності?			0%
18. Чи були випадки крадіжок, зловживань на підприємстві?			2%
19. Чи вистачає підприємству власних оборотних коштів?		35%	
20. Чи використовуються підприємством позики?		45%	
21. Чи спостерігається високий рівень постійних витрат?		36%	
22. Чи є підприємство прибутковим?	80%		
23. Чи були значні фінансові втрати на підприємстві?		36%	
24. Чи здійснює підприємство кілька видів діяльності?	80%		
25. Які форми оплати переважають на підприємстві:			
Готівкова			3%
безготівкова		45%	
Бартерна			0%
26. Чи високий ступінь складності здійснюваних господарських операцій ?		36%	
27. Чи застосовується на підприємстві:			
ручна обробка інформації		60%	
комп'ютерна		40%	
28. Чи здійснювались перевірки діяльності підприємства у звітному році?	100%		
29. Чи проводився аудит у попередньому звітному періоді?			10%
30. Чи відбувались у звітному періоді:			
зміни в обліковій політиці підприємства			0%

Таблиця 3.3 – Тест оцінки системи внутрішнього контролю

Аудиторська фірма: Аудит

Підприємство замовник: ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Період, що перевіряється: «01» січня – «31» грудня 2020 р.

Питання	Ризик		
	Високий (100-76%)	Середній (75-36%)	Низький (35-0%)
1	2	3	4
1. Чи є в наявності договори на придбання продукції (робіт, послуг)?			28%
2. Чи ведеться в хронологічному порядку реєстрація договорів на придбання продукції (робіт, послуг)?			33%
3. Чи беруть участь в укладанні договорів усі зацікавлені служби економічного суб'єкта?		36%	
4. Чи ведеться контроль виконання договорів?			33%
5. Чи візує договори головний бухгалтер?		40%	
6. Виплата авансів не залежить від виписки рахунків?			35%
7. Виписка рахунків і отримання товарів не залежать від роботи з коштами й обліком зобов'язань?			34%
8. Контроль відповідності вимогам постачальника не залежить від кредиторської заборгованості, бухгалтерського обліку і роботи з грошовими коштами?			35%
9. Ведення аналітичного обліку кредиторської заборгованості не залежить від ведення Головної книги?			35%
10. Виписки по банківському рахунку розносить особа, не пов'язана з обліком зобов'язань?		37%	
11. У період відпустки співробітників, в обов'язок яких входить робота з зобов'язаннями, кого призначають виконувати їх обов'язок?		40%	
12. Доступ до комп'ютеризованих записів зобов'язань обмежений тими особами, яким необхідний такий доступ у рамках їхніх службових обов'язків?			35%
13. Попередньо пронумеровані документи на відвантаження, рахунки-фактури ведуться з належною перевіркою їх послідовності?		33%	
14. Недійсні й невикористані рахунки контролюються?		34%	
15. Переліки рахунків кредиторів із розбивкою за термінами оплати складаються (і регулярно перевіряються) відповідною особою?		33%	
16. Отримані від постачальників кількості звіряються з кількостями, за якими виставляються рахунки-фактури?		35%	

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4
17. Детальне звірення аналітичного обліку зобов'язань із синтетичним рахунком перевіряється менеджером, бухгалтером чи іншою відповідальною особою?		35%	
18. Рахунки-фактури перераховуються на арифметичну точність?		40%	
19. Сумарні підсумки (наприклад, сума партії) рахунків-фактур підбиваються щодня і порівнюються із записом у журналі?		36%	
20. Наявність актів перевірки зобов'язань контролюючими органами:			
- внутрішніми;		60%	
- зовнішніми.	80%		
21. Наявність помилок і фактів обману, виявлених контролюючими органами:			
- внутрішніми;			34%
- зовнішніми.			34%
22. Суттєвість помилок і фактів обману, виявлених контролюючими органами:			
- суттєві;			34%
- несуттєві.			
23. У бухгалтерському обліку класифікація позик відображається відповідно до НП(С)БО 11?			35%

Далі за результатами тестування аудитор розраховує аудиторський ризик з метою визначення обсягу процедур по суті. Згідно з МСА аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Аудиторський ризик розраховується за формулою 3.1:

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (3.1)$$

де AP – загальний ризик аудиту;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик не виявлення.

За допомогою анкетування було встановлено, що:

1. Властивий ризик становить – 80% (80% вірних відповідей в анкетуванні).
2. Ризик контролю становить – 70% (ймовірність ефективності системи внутрішнього контролю).
3. Ризик невиявлення – 6% (ймовірність не знайдення аудитором помилки).

Отже, аудиторський ризик: $RH = 0,02 \div (0,65 \times 0,65) \approx 0,047$ або 4,7%.

Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку для ПрАТ «Запоріжвогнетрив» становить 4,7%.

Наступним етапом підготовчої роботи, яку виконує аудитор до перевірки, є визначення показника суттєвості. Він розраховується на підставі базового показника, яким при аудиті розрахунків з постачальниками може бути сума поточних зобов'язань підприємства (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Визначення рівня суттєвості

№	Показник	Рівень	Розрахунок
1	Базовий показник: - сума поточних зобов'язань	100%	1762,4 тис.грн.
2	Суттєвість (помилка): - не приймається аудитором до уваги	до 5%	1762,4 тис. грн. – 100% X грн – 5% X = 88,12 тис. грн
3	- суттєвість визначається самим аудитором	5% – 10%	1762,4 грн – 100% X грн – 10% X = 176,24 грн. Межа: від 88,12 тис. грн до 176,24 тис.грн
4	- вважаються суттєвими та аудитори вимагають виправлень	більше 10%	Тобто, більше 176,24 тис.грн.

Основним документом аудиторської перевірки, відповідно до якого визначається якість проведеного аудиту є програма аудиту, яка визначає обсяг та перелік аудиторських процедур. Аудиторська програма одночасно являє собою інструкцію для аудиторів і засіб контролю якості проведення аудиту. Програма аудиту повинна забезпечити виконання завдань аудиту розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»(таблиця 3.5).

Відповідно до плану складається програма аудиторської перевірки розрахунків з постачальниками. У ній визначаються завдання, які треба з'ясувати при проведенні аудиту конкретного об'єкту. Вона повинна бути детальною, використовуватися як інструкція для асистентів та для контролю правильності виконаних робіт. Це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази у відповідності до мети перевірки щодо відповідного клієнта.

Іншими словами, програма аудиту розрахунків з постачальниками – це докладні інструкції, яких повинні дотримуватися працівники аудиторської фірми в процесі здійснення аудиту фінансової звітності чи виконанні інших завдань. Програму аудиторської перевірки розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» наведено у таблиці 3.5.

Одним із завдань аудитора є необхідність складання документації за проведеними аудиторськими процедурами. До складу документації аудиторської перевірки входять робочі документи та підсумкові документи.

Робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки розрахунків з постачальниками, тести, отриману інформацію та відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. У документацію включається інформація, яка на думку аудитора є важливою, щоб правильно виконати аудиторську перевірку розрахунків з постачальниками та яка повинна підтвердити отримані результати.

Робочі документи складаються аудитором за довільною формою, але відображають професійне судження аудитора щодо методики перевірки за кожною аудиторською процедурою. Документальне оформлення аудиторської перевірки розрахунків з постачальниками складається з двох видів документації — робочої та підсумкової (табл. 3.6 – 3.8).

Таблиця 3.5 – Програма аудиту розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методичні прийоми аудиту	Відповідальні	Індекс робочого документа
1	2	3	4	5	7
1	Перевірка визнання заборгованості за розрахунками з постачальниками зобов'язаннями, відповідно до вимог НП(С)БО 11 «Зобов'язання»	Наказ про облікову політику, НП(С)БО 11 «Зобов'язання»	Нормативно правова, документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-1
2	Перевірка результатів проведення інвентаризації розрахунків з постачальниками	Договори поставки, накладні, первинні документи, Акт звірки	Нормативно-правова, документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-2
3	Перевірка запитів на підтвердження заборгованості, оцінка результатів звітів від третіх осіб по підтвердженню заборгованості	Договори поставки, накладні, первинні документи, Акт звірки	Нормативно-правова, документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-3
4	Перевірка правильності оцінки кредиторської заборгованості за розрахунками з вітчизняними постачальниками	Наказ про облікову політику, довідки	Документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-4
5	Визначення складу основних вітчизняних постачальників	Договори поставки	Документальна	Корнієнко Д.В.	РД-5
6	Перевірка правильності заповнення первинних документів за розрахунками з вітчизняними постачальниками	Накладні, первинні документи	Документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-6
7	Перевірка кореспонденції рахунків по розрахункам з вітчизняними постачальниками	Бухгалтерські записи, Накладні, первинні документи	Документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-7
8	Перевірка правильності оцінки кредиторської заборгованості за розрахунками з іноземними постачальниками	Наказ про облікову політику, довідки	Документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-8

Продовження таблиці 3.5

1	2		3	4	5
9	Визначення складу основних іноземних постачальників	Договори поставки	Документальна	Корнієнко Д.В.	РД-9
10	Перевірка правильності заповнення первинних документів за розрахунками з іноземними постачальниками	Накладні, первинні документи	Документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-10
11	Перевірка кореспонденції рахунків по розрахункам з іноземними постачальниками	Бухгалтерські записи, Накладні, первинні документи	Документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-11
12	Перевірка достовірності та доцільності ознак аналітичного обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Наказ про облікову політику Журнал, Відомість	Документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-12
13	Перевірка тотожності аналітичного та синтетичного обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Журнал, Відомість, первинні документи	Документальна, арифметична, зустрічна	Корнієнко Д.В.	РД-13
14	Перевірка правильності та повноти відображення інформації про розрахунки з постачальниками у Балансі	Журнали, відомості, Головна книга, Баланс	Документальна, арифметична	Корнієнко Д.В.	РД-14

Таблиця 3.6 – Перевірка правильності та повноти відображення інформації про розрахунки з постачальниками у Балансі

Аудиторська фірма: Аудит

Підприємство замовник: ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Період, що перевіряється: «01» січня – «31» грудня 2020 р.

Шифр документу: РД-14

Рахунок у Головній книзі	Залишок по Головній книзі (Карткам рахунків), тис.грн.	Залишок по журналу, тис. грн.	Відхилення, тис.грн.
1	2	3	4
631.1	6878,80	6878,80	-
631.2	864,30	764,30	100,00
631.3	4913,90	4913,90	-
631.4	4534,10	4534,10	-
631.5	117167,10	117167,10	-
631.6	723,30	323,30	400,00
631.7	605,20	305,20	300,00
631.8	718,90	718,90	-
Разом	183011,40	183011,40	-

Таблиця 3.7 – Перевірка визнання заборгованості за розрахунками з постачальниками зобов'язаннями, відповідно до вимог НП(С)БО 11 «Зобов'язання»

Аудиторська фірма: Аудит

Підприємство замовник: ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Період, що перевіряється: «01» січня – «31» грудня 2020 р.

Шифр робочого документу: РД-1

Постачальник	Сума заборгованості, тис.грн.	Дата виникнення заборгованості	№накладної (договору)
1	3	4	5
ТОВ «Владіс»	3000,00	14.07.2020 р.	№3549-I
ВАТ «Неаполіс»	1534,10	15.08.2020 р.	№3550-I
ТОВ «Біант»	11981,03	13.02.2020 р.	№215
ТОВ «Фірма "Будівник"»	1711,58	18.03.2020 р.	№718
ТОВ «Омега ЛТД»	7188,62	01.04.2020 р.	№513/1
ВАТ «Ліга»	8900,19	02.05.2020 р.	№162
ВАТ «Гратон»	4450,10	14.05.2020 р.	№21-54
ЗАТ «Атлант»	4936,33	16.06.2020 р.	№1983
ПАТ «Криворіжсталь»	10516,53	18.06.2020 р.	№123

Таблиця 3.8 – Перевірка кореспонденції рахунків по розрахункам з вітчизняними постачальниками

Аудиторська фірма: Аудит

Підприємство замовник: ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Період, що перевіряється: «01» січня – «31» грудня 2020 р.

Шифр робочого документу: РД-7

№з/ п	Зміст господарської операції	За даними бухгалтерського обліку			За даними аудитора			Відхилення		
		Дт	Кт	Сума, тис. грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Перерахована попередня оплата за послуги	371.3	311	630	371.3	311	530	-	-	100,00
2	Відображено сума податкового кредиту з ПДВ у складі попередньої оплати за послуги	641.1	644	100	641.1	644	50	-	-	50,00
3	Відображено списання на витрати:							-	-	-
3.1	вартості послуг	92.1	631.3	530	92.1	631.3	530	-	-	-
3.2	раніше відображеної суми податкового кредиту з ПДВ при підписанні акту	644	631.3	100	644	631.3	100	-	-	-
4	Відображено залік заборгованості	631.3	371.3	630	631.3	371.3	430	-	-	200
5	Відображено списання вартості послуг на фінансові результати	791	92.1	530	791	92.1	530	-	-	-

Підсумкова документація складається з аудиторського звіту та висновку та документації, яка передається замовникові перевірки. Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою та видається замовнику тільки в тому випадку, якщо аудитор вважає це необхідним, або у разі, коли це обумовлено в договорі або додатковій угоді між аудитором і клієнтом.

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ

Аудиторська фірма «Аудит» провела аудит розрахунків з постачальниками за 2020 рік. Відповідальність за надану документацію несе керівництво Товариства. Нашим обов'язком є висловлення висновку стосовно операцій з обліку розрахунків з постачальниками на підставі інформації, отриманої при аудиторській перевірці цієї ділянки обліку.

Перевірка проведена у відповідності з вимогами Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів аудиту. Ці нормативи вимагають, щоб планування та проведення аудиту було спрямоване на одержання розумних підтверджень щодо відсутності в операціях з обліку розрахунків з постачальниками суттєвих перекручувань та істотних помилок.

Було перевірено таку документацію:

- наказ про облікову політику підприємства,
- первинні документи з обліку розрахунків з постачальниками;
- облікові регістри для відображення розрахунків з постачальниками;
- звітність підприємства,
- документи попередніх перевірок та інші документи, що підтверджують здійснення операцій.

На ПрАТ «Запоріжвогнетрив» було запроваджено тести-анкети (блоки запитань) з обліку розрахунків з постачальниками з метою підтвердження й правильності організації обліку зобов'язань, а також достовірності і правильності складання звітності з обліку кредиторської заборгованості.

Під час аудиту зроблено дослідження шляхом обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовій звітності стосовно розрахунків з постачальниками, а також оцінку відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, чинних протягом періоду перевірки.

Бухгалтерський облік Товариства ведеться бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером.

Організація бухгалтерського обліку та облікової політики Товариства визначені наказом. Протягом 2020 року облікова політика була незмінною. Ми вважаємо, що зібраної при перевірці інформації достатньо для складання висновку.

При проведенні аудиту розрахунків з постачальниками встановлено, що поточна заборгованість за роботи (товари, послуги) відображено в Балансі за сумою погашення, що відповідає вимогам НП(С)БО 11 «Зобов'язання».

Інвентаризація по всіх розрахунках з постачальниками підприємства проводилась протягом року шляхом звірок. Зобов'язання відображені у Балансі, відповідають даним обліку. Операції з обліку розрахунків з постачальниками оформлені без порушенням встановленого порядку.

Ми вважаємо, що за результатами перевірки отримано достатньо доказів для висловлення своєї професійної думки стосовно розрахунків з постачальниками підприємства. На нашу думку надана інформація дає дійсне та повне уявлення про реальний стан розрахунків з постачальниками підприємства. Прийнята на підприємстві система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам.

Фінансова звітність підготовлено на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та її складовими і вона достовірно та повно відображає у всіх істотних аспектах фактичний стан розрахунків підприємства із постачальниками у фінансовій звітності, що перевіряється на «01» січня 2020 р. за наслідками операцій за період з «01»

січня по «31» грудня 2020р.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

Директору ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Ми здійснили аудиторську розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» за період з 01.01.2020 р. по 31.12.2020 р. Відповідальність за облік розрахунків з постачальниками несе керівництво підприємства. Нашим обов'язком є надання думки про ведення обліку розрахунків з постачальниками на основі аудиторської перевірки, що ми здійснили.

Аудиторську перевірку була здійснена у відповідності з Міжнародними стандартами аудиту.

На нашу думку, за винятком деяких неточностей та відсутності інформації, облік розрахунків з постачальниками надає достовірну і об'єктивну картину за період, що закінчився на вказану дату, у відповідності з Національними стандартами бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність відповідає встановленим вимогам чинного законодавства України та прийнятої облікової політики та реально і точно відображає його фінансовий стан на дату складання звітності.

Ми підтверджуємо, що фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно розкривають фінансову інформацію щодо перевіряемого підприємства станом на 01.01.21 року згідно з нормативними та законодавчими актами бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

3.2 Удосконалення обліку розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками та підрядниками представляє один із елементів інформаційного забезпечення підприємства, в якому існує вхідна інформація і вихідна інформація та, яка повинна бути, в

першу чергу, корисною та достовірною. Визначення потоків інформації та її документального забезпечення забезпечує ефективність організації бухгалтерського обліку.

Протягом звітного періоду бухгалтерський облік отримує вхідну інформацію, накопичує її, обробляє, узагальнює з відображенням в первинних документах, регістрах обліку, фінансовій звітності – і це інформація бухгалтерського обліку, яку використовують інші підрозділи підприємства та, головне, управлінський персонал, який повинен приймати обґрунтовані управлінські рішення. Таким чином, бухгалтерський облік повинен надавати корисну, своєчасну, повну, достовірну вихідну інформацію. Визначення видів вихідної інформації та її документальне забезпечення повинно відображатися в Наказі про облікову політику. Вирішення цього питання залежить від професійних здібностей управлінського персоналу, які повинні чітко усвідомити, яку саме інформацію необхідно отримати, коли і в якому вигляді, кількість отриманої інформації не визначає її якість і корисність.

Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками та підрядниками складається з бухгалтерських процедур оцінки операцій з отримання активів, їх реєстрації, накопиченні інформації, узагальнення інформації та підготовки інформації для її надання підрозділам підприємства та управлінському персоналу. Процес оформлення вхідної інформації в бухгалтерському обліку, її обробка та відображення в регістрах обліку це і визначає методологічні аспекти організації бухгалтерського обліку розрахунків з постачальними та підрядниками.

За результатами проведених досліджень визначені основні методологічні аспекти організації бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, представлена характеристика розрахунків та виділені їх особливості (рисунки 3.1).

Запропонована форма відображення основних методологічних аспектів бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

може бути використана для організації бухгалтерського обліку підприємства з урахуванням особливостей підприємницької діяльності.

Для обліку розрахунків з постачальниками використовуються:					
НП(С)БО 11 «Зобов'язання»	МСФЗ, якщо бухгалтерський облік ведеться з використанням МСФЗ	Наказ про облікову політику	Законодавчо-нормативні документи	Інструкція №291 План рахунків	Робочий План рахунків
НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»					
Умови визнання зобов'язання					
- оцінка зобов'язання може бути достовірно визначена;					
- існує ймовірність зменшення економічної вигоди в майбутньому внаслідок його погашення					
Умови визнання доходу звітного періоду					
- якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню					
Особливості заборгованості розрахунків:					
- відноситься до операційної діяльності підприємства;					
- поточна кредиторська заборгованість					
Оцінка на дату балансу					
- відображаються в балансі за сумою погашення					
Класифікація розрахунків відповідно до Плану рахунків					
- розрахунки з вітчизняними постачальниками;					
- розрахунки з іноземними постачальниками;					
- розрахунки з учасниками ПФГ					
Синтетичний облік розрахунків:					
Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»					
Рахунок 63 – активно-пасивний рахунок					
Дебетове сальдо – відображає заборгованість постачальників та підрядників			Кредитове сальдо – відображає заборгованість підприємства перед постачальниками та підрядниками		
Відображається у складі іншої дебіторської заборгованості			Відображається у складі поточної кредиторської заборгованості		
По дебету кореспондує з кредитом рахунків: 24, 30, 31, 34, 36, 37, 40, 42, 46, 48, 50, 51, 52, 55, 60, 62, 64, 68, 70, 71, 74			По кредиту кореспондує з дебетом рахунків: 15, 20, 21, 22, 23, 24, 28, 30, 39, 42, 47, 64, 68, 70, 80, 84, 85, 90, 91, 92, 93, 94		
Аналітичний облік визначається:					
- Наказом про облікову політику;					
- внутрішніми положеннями про організацію бухгалтерського обліку					
Регістри обліку:					
Журнал 3 Відомість 3.3					
Документальне забезпечення:					
- типові форми первинних документів;					
- самостійно розроблені форми первинних документів відповідно до чинного законодавства;					
- довідки; відомості, інші форми документів для контролю, аналізу, управління					

Рисунок 3.1 – Модель обліку розрахунків з постачальниками
Джерело: розроблено автором

Переваги: надає наочність основних аспектів; скорочує обсяг текстової інформації; зручна для проведення аналізу організації бухгалтерського обліку для її удосконалення, визначення потоків вхідної та вихідної інформації про стан розрахунків з постачальниками та підрядниками для отримання оперативної та звітної інформації.

Бухгалтерський облік, у тому числі, і облік розрахунків з постачальниками та підрядниками складається з організації синтетичного та аналітичного обліку розрахунків. На підставі інформації синтетичного та аналітичного обліку визначається узагальнена інформація для відображення у фінансовій звітності.

Особливого значення набуває правильно організований саме аналітичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками. Дослідження типових помилок, які виявляються під час перевірки достовірності інформації бухгалтерського обліку, свідчить про те, що деяких з них можна уникнути, якщо удосконалити саме аналітичний облік.

На теперішній час, з використанням автоматизованого програмного забезпечення бухгалтерського обліку, більшість головних бухгалтерів, вважають, що нема потреби в відображенні інформації в додаткових регістрах аналітичного обліку, тому із за відсутності узагальнення інформації аналітичного обліку і виникають арифметичні помилки відображення інформації у фінансовій звітності.

Інформація бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками впливає на показники Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів. Розкриття інформації про зобов'язання наводиться у Примітках до фінансової звітності.

У Балансі наводиться інформація про залишок не погашеної кредиторської заборгованості, яка відображається за кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». У зв'язку з тим, що рахунок 63 активно-пасивний він може мати і дебетове сальдо. Тому доцільно мати інформацію розгорнутого сальдо розрахунків з

постачальниками та підрядниками, про що неодноразово наголошують фахівці з бухгалтерського обліку, науковці. Пропонуємо зразок Аналітичної відомості бухгалтерського обліку розгорнутого сальдо до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8 – Аналітична відомість обліку розгорнутого сальдо до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Зміст операції	Показники		Відображення в обліку		Розгорнуте сальдо на початок періоду		Розгорнуте сальдо після здійснення операції		
	Вартість активів відповідно до рахунку-фактури	Фактична вартість отриманих активів	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»									
Поставки відповідно до укладених договорів									
						100			
Отримані матеріали	500	300	200	300			200	400	
Отримані матеріали	800	800		800			200	1 200	
Поставки відповідно до укладених угод									
Отримані основні засоби	900	900		900			200	2 100	
Отримані матеріали	700	800		100			200	2 200	
Поставки відповідно до замовлень									
Отримані матеріали	600	300	300	300			500	2 500	
Сальдо на кінець періоду								500	2 500

Джерело: розроблено автором

Особливості бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками вимагають ведення більш деталізованого аналітичного бухгалтерського обліку розрахунків для накопичення інформації, контролю бухгалтерського обліку, надання необхідної оперативної, достовірної інформації управлінському персоналу для прийняття оперативних управлінських рішень, а також для її повного та достовірного відображення у фінансовій звітності відповідно до принципів підготовки фінансової звітності та якісних характеристик інформації фінансової звітності.

На жаль, підприємства не ведуть деталізований аналітичний

бухгалтерський облік, що призводить до порушення принципів складання фінансової звітності, а саме принципу превалювання сутності над формою, відповідно до якого операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Для інформації про стан розрахунків з постачальниками та підрядниками, відповідно до принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, пропонується форма Аналітичної відомості бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками (таблиця 3.9).

Таблиця 3.9 – Аналітична відомість обліку розрахунків з постачальниками

Дата, номер документа, визнаного зобов'язання	Термін оплати	Факт. дата оплати	Сума до оплати Кредит рах.63	Факт. сума оплати Кредит рах. 371	Відхилення відображається		Вид заборгованості внаслідок порушення строків оплати			Примітки
					Дебет рах. 63	Кредит рах. 63	Простро чена	Невизначена відносно до:		
								Суми	Строку оплати	
Відповідно до договорів										
№35 від ...	10.01.21	10.01.21	90 000	90 000	-	-	-	-	-	
№36 від ...	12.01.21	-	100 000	-	-	-	100 000	-	-	
№37 від ...	15.01.21	20.01.21	200 000	250 000	50 000	-	-	-	-	
№38 від ...	20.01.21	-	300 000	-	-	-	-	300 000	-	
№39 від ...	22.01.21	25.01.21	500 000	350 000	-	150 000	-	-	-	
Разом:			1150000 0	690 000	50 000	150 000	100 000	300 000	-	
Відповідно до угоди										
Разом:										
Відповідно до замовлення										
Разом:										
Усього:										
Додаткова інформація										
Рахунки обліку	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця					
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит				
Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»										
Рахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами»										

Джерело: розроблено автором

У запропонованій Аналітичній відомості:

- виділяються два види кредиторської заборгованості:
- прострочена;
- невизначена відносно суми або строку погашення;
- відображається необхідна інформація для контролю визначення розгорнутого сальдо за рахунками 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», субрахунком 371 «Розрахунки за виданими авансами», що забезпечує контроль правильності визначення залишків за рахунками для відображення інформації у фінансовій звітності.

Таким чином, інформацію Аналітичної відомості використовують для контролю достовірності відображення інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками у фінансовій звітності:

- Баланс код рядка 1615 – «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги»;

- Примітки до фінансової звітності – відповідно до п.22.2 НП(С)БО 11 «Зобов'язання», необхідно розкрити інформацію про невизначеність зобов'язання відносно суми або строку погашення.

Достовірність інформації кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками та підрядниками також впливає на достовірність інформації показників Звіту про фінансові результати та Звіту про рух грошових коштів, в яких окремо наводяться показники операційної діяльності, фінансової діяльності, іншої діяльності.

Тому підприємства повинні чітко визначати, які операції відносяться до операційної та іншої діяльності. На рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» підприємства повинні відображати тільки ті операції, які відносяться до операційної діяльності, це придбання запасів, а придбання об'єктів основних засобів та нематеріальних активів відносяться до іншої діяльності, повинні відображатися на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». Ті ж підприємства, які не використовують рахунок 68, повинні на кінець звітного періоду здійснити певні коригування, для достовірності відображення інформації.

Для управління кредиторської заборгованістю за розрахунками з постачальниками та підрядниками управлінському персоналу необхідна достовірна інформація про стан розрахунків з постачальниками та підрядниками, причини виникнення заборгованості постачальників перед підприємством, та підприємства перед постачальниками, яка виникає внаслідок порушення умов договірних поставок: за кількістю отриманих матеріальних запасів, виявленню забракованих, неякісних матеріальних цінностей, інших обставин.

Для забезпечення управлінського персоналу необхідною інформацією пропонується наступний документ аналітичного бухгалтерського обліку, який призначений відображати саме причини виникнення заборгованості підприємства перед постачальниками та постачальників перед підприємством, аналіз зафіксованих у документі причин, дозволить управлінському персоналу приймати оперативні управлінські рішення (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Аналітична відомість коригування розрахунків з постачальниками та підрядниками після оприбуткування матеріальних запасів, інших активів

Документ/ Найменування запасів, інших активів	План		Фактично		Причини відхилень			Виникнення заборгованості	
	К-сть	Ціна, (грн.)	К-сть	Ціна	Недопос- тавка/ збільше- ння обсягів поставки	К-сть забракован- их	Інші	Підприємст- ва перед постачальни- ком	Постачальн- ика перед підприємств- ом
Субрахунок 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»									
Поставки відповідно до укладених договорів									
Поставки відповідно до укладених угод									
Поставки відповідно до замовлення									
Субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»									
Поставки відповідно до укладених договорів									
Поставки відповідно до укладених угод									
Поставки відповідно до замовлення									

Джерело: розроблено автором

Запропоновані відомості аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками не слід розглядати з точки зору збільшення документообігу. Інформація, яка відображається у Відомостях не дублює інформацію бухгалтерського обліку, а має певну мету, аналіз інформації дозволяє приймати оперативні управлінські рішення, і головне, групування інформації, оцінка зобов'язання відповідає вимогам НП(С)БО, принципам фінансової звітності та якісним характеристикам інформації.

3.3 Удосконалення аудиту розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив»

Аудиторська перевірка бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками може проводитися двома різними видами аудиту. По-перше, в процесі аудиторської перевірки фінансової звітності, по-друге, як окрема аудиторська перевірка розрахунків з постачальниками та підрядниками. Аудиторські перевірки відрізняються часом перевірки, кількістю аудиторських процедур, методичними прийомами перевірки.

Методологічні аспекти організації та проведення аудиторської перевірки бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками визначаються аудиторською фірмою, або аудитором після укладання Договору на проведення аудиту.

Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться та трьох субрахунках, кожний з яких відображає бухгалтерський облік окремого об'єкта обліку, а це в свою чергу визначає методологічні підходи для визначення стратегії аудиторської перевірки для кожного об'єкта.

Планування аудиторської перевірки включає розробку Загального плану аудиторської перевірки, в якому визначається мета та завдання для кожного етапу аудиторської перевірки. Загальний план аудиторської перевірки має довільну форму і, відповідно, не існує чітких вимог, що до

змісту Загального плану. Наведений зразок Загального плану відповідає рекомендаціям Міжнародних стандартів аудиту, входить до обов'язкових документів дос'є «Планування аудиту» (таблиця 3.11).

Таблиця 3.11 – Загальний план аудиторської перевірки розрахунків з постачальниками

№	Етапи перевірки	Мета	Завдання	Термін	Відповідальний
1	2	3	4	5	6
1.	Підготовчий	Визначити методику проведення аудиторської перевірки	Провести оцінку організації бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; визначити аудиторський ризик, рівень суттєвості; скласти Програму аудиторської перевірки		
2.	Етап фактичної перевірки	Отримати впевненість достовірності інформації бухгалтерського обліку	Провести документальну перевірку оформлення результатів проведеної інвентаризації		
3.	Основний	Отримати достовірні аудиторські докази достовірності інформації бухгалтерського обліку	Виконати аудиторські процедури, результати оформити Робочими документами; скласти підсумкові документи		
4.	Заключний	Узагальнити результати аудиторської перевірки	Провести аналіз виявлених порушень, помилок, зловживань; скласти аудиторський звіт, підписати Акт виконаних робіт		

Джерело: розроблено автором

На підготовчому етапі організації аудиторської перевірки розрахунків з постачальниками та підрядниками необхідно здійснити оцінку систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Оцінка бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю проводиться шляхом опитування робітників бухгалтерії. Опитування проводиться на підставі спеціально розробленої анкети, яка включає перелік питань на які необхідно надати відповідь «Так» чи «Ні», за підсумками відповідей «Так»

аудитор оцінює стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, визначає аудиторський ризик та рівень суттєвості, визначає методи перевірки, прийоми аудиту, складає Програму аудиторської перевірки, в якій визначає основні аудиторські процедури (таблиця 3.12).

Таблиця 3.12 – Анкета для оцінки систем обліку та внутрішнього контролю обліку розрахунків з постачальниками

№	Зміст питання	Відповідь		Примітки
		Так	Ні	
1	2	3	4	5
1.	Чи розроблені посадові інструкції для бухгалтерів?			
2.	Чи були виявлені помилки у фінансовій звітності попереднього звітного періоду?			
3.	Чи використовується інформація аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками для надання оперативної інформації управлінському персоналу?			
4.	Чи використовуються типові форми аналітичного обліку кредиторської заборгованості?			
5.	Чи складений на підприємстві графік документообігу?			
6.	Чи проводяться раптові інвентаризації зобов'язань підприємства?			
7.	Задовольняє Вас організація системи внутрішнього контролю на підприємстві?			
8.	Чи проводиться арифметична перевірка розрахунків, які Ви виконуєте?			
9.	Чи проводиться взаємна перевірка інформації синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками?			
10.	Чи проводиться взаємна перевірка рахунків – фактур отриманих для оплати від постачальників?			
12.	Чи є в бухгалтерії укладені договори?			
13.	Чи задовольняють Вам методи обробки облікової інформації?			
14.	Рахунок 63 може мати дебетове сальдо?			
15.	Розрахунки з постачальниками та підрядниками відносяться до довгострокових зобов'язань?			
16.	Чи перевіряється інформація про оприбуткування запасів головним бухгалтером?			
17.	Чи були виявлені помилки в бухгалтерському обліку за результатами перевірок минулого звітного періоду?			
18.	Чи підвищуєте Ви свій професійний рівень?			
19.	Чи оформлюються зустрічні перевірки Актом?			
20.	Чи задовольняє Вас форма організації бухгалтерського обліку на підприємстві?			

Джерело: розроблено автором

Програма аудиторської перевірки є одним із основних документів

організації і проведення аудиторської перевірки. Якість аудиторської перевірки залежить від правильності визначення необхідних об'єктів перевірки, достовірності аудиторських доказів, та визначенню аудиторських процедур, які необхідно виконати в ході перевірки. Програма аудиторської перевірки повинна відповідати меті аудиторської перевірки та завданням аудиторської перевірки, які визначаються Договором на проведення аудиту. Типові програми аудиторської перевірки розрахунків з постачальниками та підрядниками не розроблені. Аудитори у практичній діяльності використовують набутий практичний досвід для складання Програми аудиторської перевірки (таблиця 3.13).

Таблиця 3.13 – Програма аудиторської перевірки обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

№	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Індекс робочого документу	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка методологічних принципів формування інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками у Наказі про облікову політику відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання» інших законодавчо-нормативних документів, щодо організації бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками	НП(С)БО 11 «Зобов'язання», Наказ про облікову політику, Положення про організацію бухгалтерського обліку, інші	РД-1	
2.	Провести достовірність інформації фінансової звітності про розрахунки з постачальниками на кінець звітного періоду	Фінансова звітність, реєстри обліку, Головна книга	РД-2	
3.	Провести перевірку достовірності вхідних залишків на рахунках обліку розрахунків з постачальниками з коригуванням помилки минулого звітного періоду	Фінансова звітність, рахунки обліку	РД-3	
4.	Провести зустрічну перевірку рахунків-фактур, отриманих для оплати за постачання матеріалів	Рахунки-фактури, Акти звірки	РД-4	
5.	Перевірка достовірності фактичних розрахунків з постачальниками та підрядниками	Рахунки фактури, платіжні доручення, виписки банку	РД-5	

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5
6.	Перевірка правильності і достовірності відображення розрахунків з постачальниками та підрядниками на рахунках бухгалтерського обліку	Рахунки – фактури, Головна книга, Журна 3, Відомість 3.3	РД-6	
7.	Перевірка діючих форм розрахунків з постачальниками та підрядниками та обмежень розрахунків відповідно до чинного законодавства	Законодавчо- нормативні документи, рахунки- фактури, рахунки обліку, інші	РД-7	
8.	Перевірка наявності простроченої кредиторської заборгованості, причин її виникнення	Договори, угоди, рахунки- фактури,	РД-8	
9.	Перевірка правильності бухгалтерського обліку простроченої кредиторської заборгованості по розрахунках з постачальниками та підрядниками по закінченню строку позовної давності	Договори, угоди, рахунки- фактури, облікові реєстри, довідки, судові рішення, акти	РД-9	
10.	Перевірка правильності визначення та відображення в бухгалтерському обліку іншого доходу від операційної діяльності	Договори, угоди, рахунки- фактури, облікові реєстри, довідки	РД-10	
11.	Перевірка обґрунтованості виставлених претензій та достовірності визначення оцінки пред'явленої претензії та її відображення в бухгалтерському обліку	Акти приймання, Акти якості і кількості придбаних матеріалів, виконання послуг, Договори, угоди, рішення арбітражних органів, погодження з постачальником	РД-11	
12.	Перевірка достовірності та своєчасності сплати податків, зборів, платежів до бюджету	Платіжні документи, податкові декларації, облікові реєстри, рахунки обліку	РД-12	

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5
13.	Перевірка правильності бухгалтерського обліку і розрахунку ПДВ, податкових зобов'язань і податкового кредиту, та своєчасності сплати до бюджету	Акти виконаних робіт, розрахунково-платіжні документи, рахунки обліку	РД-13	
14.	Перевірка повноти і достовірності оприбуткування отриманих від постачальників та підрядників запасів, виконаних робіт, надання послуг	Платіжні документи, Книги складського обліку, реєстри аналітичного обліку по розрахунках з постачальниками	РД-14	
15.	Перевірка форм погашення кредиторської заборгованості з використанням акредитивів, векселів, позик банку	Первинні документи, акредитиви, векселі, договори надання кредитів, рахунки обліку, реєстри обліку, довідки	РД-15	
16.	Перевірка бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Договори, платіжні документи, реєстри обліку	РД-16	
17.	Перевірка розрахунків з учасниками ПФГ	Договори, платіжні документи, реєстри обліку	РД-17	
18.	Перевірка достовірності визначення сальдо на кінець звітного періоду за рахунками 631, 632, 633, для визначення достовірності визначення сальдо на кінець звітного періоду за рахунком 63	Рахунки обліку, довідки, реєстри обліку	РД-18	
19.	Перевірка достовірності відображення інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками у фінансові звітності	Облікові реєстри, рахунки обліку, фінансова звітність	РД-19	
20.	Перевірка правильності віднесення операцій з обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за видами діяльності	Рахунки обліку, реєстри обліку	РД-20	

Джерело: розроблено автором

Програма відображає аудиторські процедури, які необхідно виконати для аудиторської перевірки бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, які обліковуються на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та розрахунків з вітчизняними постачальниками, які обліковуються на субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Досьє аудиторської перевірки включає «Робочі документи» аудитора, які складаються на кожну виконану аудиторську процедуру. Запропоновані форми робочих документів можуть бути використані в практичній діяльності, як у зовнішньому аудиті, так і в системі внутрішнього контролю, навіть, якщо на підприємстві не створений відділ внутрішнього аудиту, або інший контролюючий підрозділ.

Запропоновані таблиці (форми робочих документів) можуть використовувати головні бухгалтери підприємств для виконання контрольних бухгалтерських процедур перед складанням фінансової звітності, або для проведення поточного контролю оцінки роботи бухгалтерів (таблиця 3.14 – 3.1)

Таблиця 3.14 – Робочий документ РД – 4. Зустрічна перевірка рахунків – фактур, отриманих для оплати за постачання матеріалів

Постачальник	Рахунок-фактура (номер, дата)	За даними постачальника				За даними обліку				Відхилення
		Найменування	К-сть	Ціна	Сума	Найменування	К-сть	Ціна	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.15 – Робочий документ РД-5. Перевірка достовірності розрахунків з постачальниками

Рахунок – фактура (номер, дата)	Сума	За даними обліку				Відхилення
		Платіжне доручення	Виписка банку	Кредит рахунка 371	Кредит рахунка 63	

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.16 – Робочий документ РД-11.Перевірка обґрунтованості виставлених претензій та достовірності визначення оцінки пред’явленої претензії та її відображення в бухгалтерському обліку

Договір (номер, дата)	Причина виставленої претензії	Сума претензії:		Відображення в обліку				Примітки
		За даними аудиту	За даними обліку	За даними аудиту		За даними обліку		
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3.17 – Робочий документ РД-14. Перевірка повноти і достовірності оприбуткування отриманих від постачальників запасів

Найменування	Кількість отриманих запасів (в одиницях виміру)					Примітки
	Рахунок фактура	Акт про приймання матеріалів	Прибутковий ордер	Книга складського обліку	Регістр аналітичного обліку по розрахунках з постачальник	
Матеріал А						
Матеріал В						
Матеріал С						
Пропозиції аудитора						
Матеріал А						
Матеріал В						
Матеріал С						

Джерело: розроблено автором

Запропоновані форми робочих документів також можуть бути використані головним бухгалтером підприємства для виконання контрольних процедур для оцінки якості роботи бухгалтерів.

Таким чином, за результатами отриманими в третьому розділі можна стверджувати, що аудиторську перевірку була здійснена у відповідності з Міжнародними стандартами аудиту. За винятком деяких неточностей та відсутності інформації, облік розрахунків з постачальниками надає достовірну і об’єктивну картину за період, що закінчився на вказану дату, у відповідності з Національними стандартами бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність відповідає встановленим вимогам чинного

законодавства України та прийнятої облікової політики та реально і точно відображає його фінансовий стан на дату складання звітності.

Фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно розкривають фінансову інформацію щодо перевіряемого підприємства станом на 01.01.21 року згідно з нормативними та законодавчими актами бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

За результатами проведених досліджень визначені основні методологічні аспекти організації бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

За результатами аналізу типових помилок у відображенні інформації у фінансовій звітності та для їх уникнення запропонована Аналітична відомість бухгалтерського обліку розгорнутого сальдо до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Для контролю дотримання принципів підготовки фінансової звітності та достовірності відображення інформації у фінансовій звітності запропонована Аналітична відомість розрахунків з постачальниками та підрядниками у розрізі контрагентів та взаємовідносин з ними на підставі договорів, угод, замовлення, Аналітична відомість коригування розрахунків з постачальниками та підрядниками після оприбуткування матеріальних запасів, інших активів.

Запропоновані документи аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками допомагають в практичній діяльності запобігти помилок у відображенні інформації у фінансовій звітності, управлінському персоналу приймати оперативні управлінські рішення.

Результатами дослідження аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками є визначення основних методологічних аспектів планування аудиторської перевірки, а також запропоновані основні аудиторські процедури для перевірки розрахунків з постачальниками та підрядниками. Запропоновані форми Робочих документів, які можуть бути використані в практичній діяльності аудиторів, як зовнішніх, так і внутрішніх.

Запропоновані форми робочих документів також можуть бути використані головним бухгалтером підприємства для виконання контрольних процедур для оцінки якості роботи бухгалтерів.

Проведені дослідження розрахунків з постачальниками та підрядниками виявили ряд проблемних питань бухгалтерського обліку та аудиту, тому дослідження необхідно проводити для вирішення актуальних питань та надання практичних рекомендацій бухгалтерам і аудиторам.

ВИСНОВКИ

1. Основою безперервного кругообігу діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є грошові кошти, матеріальні та нематеріальні цінності. Важливою передумовою діяльності підприємств є процес постачання, який обов'язково супроводжується розрахунковими операціями, що призводять до виникнення зобов'язань та кредиторської заборгованості.

Кредиторська заборгованість виникає через різницю у часі між моментом постачання матеріалів, робіт (послуг) та моментом сплати за них. Терміни «зобов'язання» та «кредиторська заборгованість» використовують для характеристики відносин підприємств з іншими юридичними і фізичними особами в процесі здійснення ними господарської діяльності.

Нормативно-правове регулювання розрахунків з постачальниками та підрядниками здійснюється на основі значної законодавчої бази (Кодекси України (Податковий, Господарський, Цивільний), Закони України, НП(С)БО, М(С)БО, інструкцій, методичних рекомендацій та ін.). Облік розрахунків з постачальниками підприємства та його правові засади регламентуються НП(С)БО 11 «Зобов'язання», що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Дуже важливу роль для успішної роботи кожного підприємства відіграє своєчасна сплата його зобов'язань, їх контроль та досконалий бухгалтерський облік, адже несвоєчасні розрахунки з постачальниками призводять до штрафних санкцій та зниження ділової репутації суб'єкта господарювання та викривлення фінансових результатів.

Зобов'язання, що відображаються в бухгалтерському обліку, мають юридичний та економічний зміст. Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Де економічна вигода – потенційна

можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Важливою умовою успішного функціонування підприємств в ринкових умовах є об'єктивна оцінка зобов'язань. Вибір варіанту оцінки залежить від виду зобов'язань. У бухгалтерському обліку зобов'язання класифікуються на поточні, довгострокові зобов'язання, непередбачені зобов'язання та доходи майбутніх періодів.

Взаємовідносини між підприємством та постачальниками регулюються укладеними договорами. Для відображення господарських операцій використовується метод документування, що служить для первинного бухгалтерського обліку діяльності підприємства.

3. Метою аудиту розрахунків з постачальниками є контроль за дотриманням чинного законодавства, перевірка наявності та правильності оформлення документів з поставки матеріальних цінностей (договорів, рахунків-фактур, актів звіряння розрахунків); встановлення причин і строків виникнення заборгованості за розрахунками, визначення її реальності та шляхів її погашення; встановлення правильності здійснення розрахунків за даною заборгованістю та відображення їх в обліку; підтвердження повноти та своєчасності оприбуткування отриманих цінностей і обліку спожитих робіт (послуг).

Своєчасний аудит забезпечує формування повної та достовірної інформації про стан розрахунків з постачальниками та підрядникам и за одержані матеріальні цінності, виконані роботи (послуги), необхідної внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності для управління та розвитку підприємства.

4. Основні елементи облікової політики ПрАТ «Запоріжвогнетрив» розкривають правила й процедури обліку, які застосовуються всіма структурними підрозділами ПрАТ «Запоріжвогнетрив» при веденні обліку і складанні фінансової звітності.

5. Зобов'язання ПрАТ «Запоріжвогнетрив» – це заборгованість, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується в майбутньому, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди. Тобто при визнанні зобов'язань ПрАТ «Запоріжвогнетрив» керується положеннями НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

При визнанні поточних зобов'язань ПрАТ «Запоріжвогнетрив» керується положеннями НП(С)БО 11 «Зобов'язання» згідно з яким поточні (короткострокові) зобов'язання на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Облік поточних зобов'язань на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» ведеться на рахунках шостого класу. Рахунки цього класу призначені для обліку даних і узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені в звичайному ході операційного циклу ПрАТ «Запоріжвогнетрив» або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу. На окремих субрахунках синтетичних рахунків 63, 64, 65, 68 сальдо на кінець місяця на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» може бути не тільки кредитовим, але і дебетовим.

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» ведуть по кожному окремо поданому рахунку, що дає можливість отримання необхідних даних по постачальниках, по розрахункових документах, термін оплати яких (визначений умовами договору) не настав, по неоплачених у термін розрахункових документах, невідфактурованих поставках. У такий спосіб аналітичний облік ведеться по кожному рахунку постачальника з одночасним контролем повноти оприбуткування ТМЦ і своєчасності їхньої оплати по кожній позиції.

6. Найбільшу питому вагу в пасивах ПрАТ «Запоріжвогнетрив» займають поточні зобов'язання та забезпечення. У 2018 році цей показник складає 1 255 194 тис. грн. У 2019 році рівень цього показника збільшується на 8,45% порівняно з попереднім роком, а у 2020 році зменшується

відповідно на 4,31% та становить 6348,8 тис. грн. Тобто динаміка відмічається без особливих значних коливань.

За результатами аналізу видно, що значна питома вага в складі поточних джерел господарських засобів на ПрАТ «Запоріжвогнетрив», належить кредиторській заборгованості за товари, роботи, послуги, тобто кредиторській заборгованості по розрахункам з постачальниками. Дані таблиці 2.6 показують, що в структурі поточної кредиторської заборгованості, цей вид заборгованості приблизно залишається на одному й тому ж самому рівні, достатньо високому та складає в середньому 70% в структурі поточних зобов'язань. Це свідчить про те, що у ПрАТ «Запоріжвогнетрив» не було достатньо коштів, щоб вчасно погасити свої зобов'язання перед постачальниками.

Впродовж 2018-2020 рр. коефіцієнт загальної ліквідності менше нормативного значення зі стійкою динамікою змін. Якщо при цьому взяти до уваги аргумент, що ступінь ліквідності різних елементів поточних активів ПрАТ «Запоріжвогнетрив» істотно відрізняється, можна стверджувати, що не всі активи будуть негайно реалізовані або ж реалізовані по повній вартості, у результаті ПрАТ «Запоріжвогнетрив» буде не в змозі розрахуватися за своїми боргами, що позначиться на погіршенні фінансового стану ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

В 2018 – 2020 роках спостерігається зменшення коефіцієнта загальної ліквідності в діапазоні меншим за нормативний рівень, що вказує на негативну тенденцію в господарській діяльності ПрАТ «Запоріжвогнетрив».

Коефіцієнт поточної ліквідності показує платіжні можливості ПрАТ «Запоріжвогнетрив» щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Впродовж досліджуваного періоду на ПрАТ «Запоріжвогнетрив» спостерігається негативна динаміка цього коефіцієнту, а саме у підприємства немає можливості розрахуватися за своїми боргами.

7. Аудиторська перевірка була здійснена у відповідності з Міжнародними стандартами аудиту. За винятком деяких неточностей та відсутності інформації, облік розрахунків з постачальниками надає достовірну і об'єктивну картину за період, що закінчився на вказану дату, у відповідності з Національними стандартами бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність відповідає встановленим вимогам чинного законодавства України та прийнятої облікової політики та реально і точно відображає його фінансовий стан на дату складання звітності.

Фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно розкривають фінансову інформацію щодо перевіряемого підприємства станом на 01.01.21 року згідно з нормативними та законодавчими актами бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

За результатами проведених досліджень визначені основні методологічні аспекти організації бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

За результатами аналізу типових помилок у відображенні інформації у фінансовій звітності та для їх уникнення запропонована Аналітична відомість бухгалтерського обліку розгорнутого сальдо до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Для контролю дотримання принципів підготовки фінансової звітності та достовірності відображення інформації у фінансовій звітності запропонована Аналітична відомість розрахунків з постачальниками та підрядниками у розрізі контрагентів та взаємовідносин з ними на підставі договорів, угод, замовлення, Аналітична відомість коригування розрахунків з постачальниками та підрядниками після оприбуткування матеріальних запасів, інших активів.

8. Запропоновані документи аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками допомагають в практичній діяльності запобігти помилок у відображенні інформації у фінансовій звітності, управлінському персоналу приймати оперативні управлінські рішення.

9. Результатами дослідження аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками є визначення основних методологічних аспектів планування аудиторської перевірки, а також запропоновані основні аудиторські процедури для перевірки розрахунків з постачальниками та підрядниками. Запропоновані форми Робочих документів, які можуть бути використані в практичній діяльності аудиторів, як зовнішніх, так і внутрішніх.

Запропоновані форми робочих документів також можуть бути використані головним бухгалтером підприємства для виконання контрольних процедур для оцінки якості роботи бухгалтерів.

Проведені дослідження розрахунків з постачальниками та підрядниками виявили ряд проблемних питань бухгалтерського обліку та аудиту, тому дослідження необхідно проводити для вирішення актуальних питань та надання практичних рекомендацій бухгалтерам і аудиторам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Господарський кодекс України: Кодекс 436-IV від 16.01.2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
2. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Документ 996-XIV редакція від 01.07.2021, Відомості Верховної Ради України 1999 р. №40 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
3. Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 №2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291: Наказ МФУ від 30.11.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
5. Концептуальна основа фінансової звітності: Міжнародний документ, Концепція від 01.09.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності: Міжнародний документ від 01.01.2012р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text
7. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ МФУ від 28.03.2013 №433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>
8. Податковий кодекс України: Кодекс №2755-VI від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013 №73 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ МФУ від 21.01.2000 №20 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>

11. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ МФУ від 02.09.2014 №879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>

12. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова НБУ від 21.01.2004 №22 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04#Text>

13. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ МФУ №92 від 27.04.2000 . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ МФУ №242 від 18.10.99. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>

15. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ МФУ №246 від 20.10.99 . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

16. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ МФУ №237 від 08.10.99 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>

17. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ N 318 від 31.12.99 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

18. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ МФУ №193 від 10.08.2000р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>

19. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»:

Наказ МФУ від 18.06.2001 №303. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/15414484453459.pdf>

20. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту фінансової звітності кредитних спілок відповідно до Міжнародних стандартів аудиту: Рішення АПУ України від 01.11.2012 №260/6. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr_02230-12#Text

21. Цивільний кодекс України: Кодекс 435-IV від 16.01.2003р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/ru/ed20131011#Text>

22. Щодо роз'яснення окремих питань бухгалтерського обліку. Лист МФУ від 03.03.2007 №31-34000-20-10/4345 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4345201-07#Text>

23. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: підручник. Київ: КНЕУ, 2003. 628 с.

24. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 444 с.

25. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік, 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912с. URL: file:///C:/Users/User/Downloads/butinets_ff_ta_in_bukhgalterskii_finansovii_oblik.pdf

26. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. Житомир: ПП – Рута. 2003. 444 с.

27. Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навчально-практичний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 536 с.

28. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практич. посіб. Київ : Лібра, 2014. 880 с.

29. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: Пер. з англ. Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. 736с.

30. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 430 с.
31. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 496 с.
32. Дідоренко Т.В. Прикладна економіка – від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф., 15 жовт. 2015 р. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. С. 55-57.
33. Кірейцев Г.Г. Фінансовий менеджмент: навч. пос. Київ: ЦУЛ, 2010. 496 с.
34. Коблянська І.О. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 473 с.
35. Корнієнко Д.В., Подмешальська Ю.В. Облік розрахунків з постачальниками за видами економічної діяльності. Агросвіт. 2021. №24 (подано до друку).
36. Корнієнко Д.В., Подмешальська Ю.В. Облік та аудит розрахунків з постачальниками. *Теоретичні та практичні засади розвитку економіки, обліку, фінансів, менеджменту та права*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету (м. Запоріжжя, 19-21 жовтня 2021 р). Запоріжжя: ІІ ЗНУ, 2021.
37. Кудінов В.В., Васильєва С.І., Ігнатова О.М. . Проблемні аспекти класифікації кредиторської заборгованості та її роль в управлінні підприємством. *Економічні науки*. 2019/11/13; 50(7):14-20. URL: <https://eesa-journal.com/ekonomicheskie-nauki/problemni-aspekti-klasifikaci%D1%97-kreditorsko%D1%97-zaborgovanosti-ta-%D1%97%D1%97-rol-v-upravlinni-pidpriyemstvom-14-20/>
38. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. с. 373.
39. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік Ч.1: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА спеціальності

6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 276 с.

40. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.

41. Мушинський В.В. Внутрішньогосподарський контроль забезпечення виконання зобов'язань підприємства та фактів їх зміни: методичний підхід. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. №1 (22). С. 263-279.

42. Нападовська Л.В., Добія М., Сандер Ш., Матезіч Р. Теорія бухгалтерського обліку: монографія. Київ: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 735 с.

43. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 311 с.

44. Неуров І. В. Форми співпраці «постачальник – покупець»
URL:<http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/971/1/36.pdf>

45. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: навч. посіб. Київ: Алерта, 2010. 584 с

46. Орлов І.В. Сутність поняття «Зобов'язання»: Аналіз наукових джерел. *Вісник Житомирський державний технологічний університет*. Економічні науки. 2010. №1. С. 249.

47. Рибіна Л.А. Роль безготівкових розрахунків в поліпшенні фінансового становища підприємств. *Вісник Сумського сільськогосподарського інституту*. Науково-методичний журнал. Вип.1. – 2012. С.155-157

48. Савченко В.Я. Аудит : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2015. 322 с.

49. Селезньов О.В., Ольховікова О.Л., Гик О.В., Шарашидзе Т.Ц., Юрківська Л.Й., Куліков С.О.. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року./ Пер. з англ. мови. Київ: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. 1028с.

50. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ, 2000. 260 с.
51. Стаднюк Т.В. Основи аналізу зобов'язань : *Агросвіт*. 2014. №8. С. 60-65.
52. Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансовоюридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С. 66-71.
53. Стравінська С. Організація внутрішнього контролю поточних зобов'язань на підприємстві. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. URL: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Ecan/2010_6/pdf/travinska.pdf
54. Строкович Г. В. Принципи взаємодії підприємства з постачальниками та покупцями. *Економічний часопис-XXI*. 2013. №9-10(1). С. 64-66
55. Сук Л. Облік зобов'язань за розрахунками з постачальниками та з учасниками. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. №20. С.31-39.
56. Томчук О. В. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С. 32-42.
57. Ужва А. М., Тімкова О. В. Ефективна модель аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/12_2014/21.pdf
58. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: підручник. Київ: Знання, 2015. 295 с.
59. Утенкова К.О. Аудит: навч. посібник. Київ: Алерта, 2011. 408 с.
60. Шевчук С. Визнання та оцінка зобов'язань у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. №6. С. 18-23
61. Ющенко В.А., Савченко А.С., Цокол С.Л. Платіжні системи: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. Київ: Либідь, 1998. 416 с.