

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ШКАБРІЙ НАТАЛЯ ОЛЕГІВНА**

УДК 657.6 (043.3)

**АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ПРИДБАННЯ ЗАПАСІВ  
ЗА ДОГОВОРОМ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Житомир – 2016

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий консультант:** доктор економічних наук, професор  
*Корінько Микола Данилович*,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту,  
завідувач кафедри аудиту

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
*Дерій Василь Антонович*,  
Тернопільський національний економічний  
університет,  
завідувач кафедри аудиту, ревізії та аналізу

кандидат економічних наук, доцент  
*Антонюк Олена Ростиславівна*,  
Національний університет водного господарства  
та природокористування,  
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “29” червня 2016 р. о 14<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103.

Автореферат розісланий “27” травня 2016 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., проф.

О.А. Лаговська

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Глобалізація світового господарства, соціально-економічна та політична криза в Україні суттєво впливають на ефективність господарської діяльності вітчизняних підприємств. Складна система зв'язків між суб'єктами господарювання обумовлює особливості процесів, що відбуваються на рівні підприємства. Відповідно, в умовах глобалізації змінюються масштаби господарських процесів, що виводить на новий рівень завдання організації контролю за певними операціями. Аудит операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу в умовах фінансово-економічної кризи має для суб'єкта господарювання вагоме значення, оскільки від його результатів залежить якість інформаційної підтримки управлінських рішень щодо матеріально-ресурсного забезпечення підприємства, можливість мінімізації витрат на етапі придбання для максимізації отриманих економічних вигод, а також ефективність подальшої діяльності підприємства загалом.

За даними Верховного суду України за 2015 р. було проваджено 325 169 справ за спорами, що виникають із договорів (у 2014 р. їх було 309 404), з яких по 210 099 справах позов було задоволено [1]. Серед причин виникнення значної кількості вказаних спорів – порушення у реалізації договірних процесу на підприємствах, відсутність раціональної організації бухгалтерського обліку та аудиту операцій за договорами купівлі-продажу. За таких умов актуалізується необхідність удосконалення організації та методичного забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу.

Питання бухгалтерського обліку і господарського контролю (в т.ч. аудиту) договірних відносин щодо регулювання процесу придбання досліджували вітчизняні й зарубіжні вчені: О. Р. Антонюк, П. С. Безруких, М. Т. Білуха, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, В. А. Дерій, І. М. Дмитренко, В. Б. Івашкевич, М. П. Кондраков, Ю. В. Болотова, Н. І. Дорош, М. Д. Корінько, Ю. В. Кольцов, А. Н. Медведєв, М. Ф. Овсійчук, В. П. Пантелеєв, О. А. Петрик, М. С. Пушкар, І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько, В. С. Рудницький, В. В. Рядська, О. В. Сметанко, Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева, В. А. Хмельницький, В. О. Шевчук та ін. Окремі питання договірних відносин і обліково-контрольного забезпечення управління господарською діяльністю підприємства на етапі придбання розглянуті в докторських (Т. Г. Камінська, О. І. Пилипенко, Н. М. Проскуріна, К. В. Романчук) і кандидатських (А. М. Блащук, І. В. Кладова, Дн. Л. Кузьмін, Н. Л. Марусяк, О. І. Міхно, О. М. Петрук, В. М. Черешнюк та ін.) дисертаціях. Враховуючи результати здійснених досліджень і не применшуючи їх значення для розвитку науки, необхідною є розробка теоретичних та організаційно-методичних положень аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу. Необхідність вирішення вказаних проблемних питань визначає актуальність теми дослідження, його мету і завдання.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного

---

<sup>1</sup>Стан здійснення судочинства в Україні у 2015 році / Верховний Суд України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/d17027fca3b933f6c2257f930027876a/\\$FILE/100.pdf](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/d17027fca3b933f6c2257f930027876a/$FILE/100.pdf)

технологічного університету за темою № 370 “Бухгалтерський облік операцій з виробничими запасами” (номер державної реєстрації 0113U007529). В межах наукової теми автором розроблено системний організаційно-методичний підхід до аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка рекомендацій з удосконалення організації і методичного забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу для покращення інформаційного забезпечення управління договірним процесом на підприємстві. Для досягнення визначеної мети в дисертації виокремлено такі завдання:

– уточнити економіко-правову сутність договору купівлі-продажу та вивчити його істотні умови для конкретизації складу операцій з придбання запасів за таким договором з метою визначення напрямів розвитку організації і методичного забезпечення їх аудиту;

– дослідити складові організації договірної процесу й елементи договірної політики в частині операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу для визначення можливості формування думки аудитора щодо бізнес-середовища підприємства;

– дослідити поняття внутрішнього та зовнішнього аудиту для уточнення завдань і процедур кожного виду аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу;

– з’ясувати організаційні засади аудиту операцій за договором купівлі-продажу для розмежування завдань, вибору доцільних процедур та формування інформаційного забезпечення зовнішнього і внутрішнього аудиту таких операцій;

– проаналізувати особливості організації процесу планування аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу для обґрунтування шляхів оптимізації аудиторських процедур зовнішнього аудитора на основі використання результатів роботи внутрішнього аудитора;

– розвинути інформаційне забезпечення процесу аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу для створення належної інформаційної підтримки висловлення аудитором думки щодо достовірності фінансової звітності в частині вказаних операцій;

– розкрити особливості існуючого методичного забезпечення аудиту операцій з придбання запасів для розробки системного підходу до процесу отримання аудиторських доказів за вказаними операціями підприємства;

– розробити документальне забезпечення аудиторських процедур за операціями з придбання запасів за договором купівлі-продажу із урахуванням специфіки таких операцій, їх суттєвих аспектів та в умовах функціонування системи внутрішнього аудиту.

*Об’єктом дослідження* є процес аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних засад аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу на підприємствах.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Уточненню та поглибленню змісту понятійного апарату сприяло використання гносеологічного методу. Застосування методів теоретичного узагальнення, порівняння, аналізу, синтезу, групування забезпечило удосконалення теоретико-організаційних положень договірного процесу й облікового забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу. Системний підхід, індуктивний та дедуктивний підхід застосовано для розвитку положень організації та методики аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу. За допомогою індукції і дедукції, конкретизації й аналогії розроблено рекомендації щодо інформаційного забезпечення аудиту операцій, що досліджувались. Системний підхід застосовано для удосконалення організаційно-методичних положень внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу.

*Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених із проблем економічної теорії, бухгалтерського обліку й аудиту, матеріали науково-практичних конференцій, законодавчі та нормативні документи України та інших країн світу з бухгалтерського обліку і аудиту, зокрема в частині операцій за договорами купівлі-продажу, статистичні матеріали, довідкові й інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси.*

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій з удосконалення організації і методичного забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу на підприємстві. Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

*удосконалено:*

– організаційно-методичне забезпечення договірного процесу (уточнено змістовне наповнення складових положення про договірну політику в розрізі елементів) в частині операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу як джерела формування незалежної думки аудитора щодо бізнес-середовища підприємства та повноти представлення інформації про досліджувані операції у фінансовій звітності;

– організаційне забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу (з урахуванням особливостей договірного процесу обґрунтовано склад суб'єктів внутрішнього та зовнішнього аудиту, їхній організаційно-правовий статус), що надало змогу окреслити інформаційні запити аудиторів у системі економічних комунікацій щодо змісту договорів купівлі-продажу запасів для забезпечення дієвості подальших аудиторських процедур;

– систему внутрішньої бухгалтерської документації за операціями з придбання запасів за договорами купівлі-продажу (Відомість реєстрації і виконання договорів купівлі-продажу постачальником, Відомість аналітичного обліку активів і розрахунків за договорами купівлі-продажу, Звіт про результати виконання договорів купівлі-продажу) й обґрунтовано напрями її використання у процесі внутрішнього аудиту таких операцій для оцінки відповідності ресурсного потенціалу

підприємства цілям створення, що формує базис інформаційного забезпечення діяльності зовнішнього аудитора для висловлення ним незалежної думки про достовірність фінансової звітності підприємства і безперервність його діяльності;

– методичне забезпечення процедур аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу шляхом побудови моделі такого забезпечення на базі виявлених ризикових ділянок етапів договірної процесу та сформованого класифікатора типових порушень за такими операціями, що надало змогу посилити дієвість аудиту показників звітності за відповідними об'єктами обліку;

*дістало подальший розвиток:*

– ідентифікація господарських операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу (їхній склад та змістовне наповнення) на основі уточнення економіко-правової сутності договору купівлі-продажу і вивчення його істотних умов, що дозволило виявити ризикові диспозитивні умови договору купівлі-продажу та в подальшому окреслити ключові предметні питання аудиту;

– уточнення завдань і процедур аудиту, обґрунтування доцільності використання результатів внутрішнього аудиту для виконання завдань зовнішнім аудитором на основі конкретизації понять “внутрішній аудит” та “зовнішній аудит” щодо операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу;

– організаційне забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу в частині обґрунтування порядку і напрямів тестування бізнес-середовища підприємства, його облікової та контрольної систем для цілей планування зовнішнього аудиту таких операцій, що посилює дієвість зовнішнього аудиту на основі вивчення і використання роботи внутрішніх аудиторів;

– формально-змістовне наповнення документування процедур аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу, що надало змогу використання результатів роботи внутрішнього аудитора з метою посилення рівня доказовості положень висновків зовнішнього аудитора щодо досліджуваних операцій.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації і методики аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу. Основні теоретичні та практичні розробки впроваджено у практичну діяльність суб'єктів господарювання та організацій, зокрема:

– пропозиції щодо виокремлених об'єктів зовнішнього і внутрішнього аудиту операцій за договором купівлі-продажу з урахуванням цільової спрямованості перевірки, що сприяють інтеграції обліку, аудиту і аналізу для підтвердження достовірності інформації фінансової звітності та зменшенню витрат підприємства на зовнішній аудит за умови ефективного проведення внутрішнього аудиту (Національний центр обліку та аудиту, довідка № 15 від 21.09.2015 р.);

– рекомендації щодо класифікатора типових порушень укладання і виконання умов договорів купівлі-продажу (ТОВ “РЕТН”, довідка № 24/3 від 24.03.2015 р.; ВВ ТОВ “ВАТЕК”, довідка № 1402/15 від 14.02.2015 р.; ТОВ “КОМПАНІЯ КАСКАД ПЛЮС”, довідка № 15 від 17.06.2015 р.).

Результати дослідження використовуються у навчальному процесі Національної академії статистики, обліку і аудиту у процесі викладання навчальних дисциплін “Аудит” і “Аналіз господарської діяльності” (довідка № 107 від 19.02.2015 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі наукові результати, що містяться у роботі, отримані автором особисто. З праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні організації і методичного забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідались, обговорювались та отримали позитивну оцінку на 9-ти міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, що відображено у публікаціях [11-19].

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 19 наукових праць загальним обсягом 5,32 ум. друк. арк., які належать особисто автору, у тому числі: 2 монографії (колективні), 4 статті у міжнародних виданнях, що включені до міжнародних наукометричних баз; 4 статті у наукових фахових виданнях України; 9 тез доповідей на конференціях. Публікації повною мірою відображають основні результати дослідження.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних літературних джерел. Основний зміст дисертації викладено на 183 сторінках друкованого тексту. Робота містить 38 таблиць та 13 рисунків (з них 7 таблиць і 1 рисунок розміщені на окремих сторінках), 14 додатків, розміщених на 32 сторінках. Список використаних літературних джерел нараховує 224 назви на 27 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, розкрито значимість дослідження для розвитку науки та практики аудиту, визначено стан наукової розробки проблеми, мету і завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження, розкрито наукову новизну і практичне значення одержаних наукових результатів, характер їх апробації.

У першому розділі **“Економіко-правова сутність операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу як об'єкта аудиту”** досліджено економіко-правові аспекти операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу як об'єкта аудиту, ідентифіковано складові договірної політики в частині договору купівлі-продажу запасів та досліджено вплив організації договірного процесу на облікове забезпечення аудиту досліджуваних операцій, а також проаналізовано взаємозв'язок їх зовнішнього і внутрішнього аудиту.

В умовах ринкової економіки реалізація процесу придбання здійснюється з використанням множини умов, які узгоджуються сторонами, що обумовлює потребу закріплення їх у договорі. В Україні інститут договірного права передбачає два види договорів, які використовуються для юридичного оформлення процесу придбання: договір купівлі-продажу та договір поставки як його різновид.

За результатами аналізу економіко-правової сутності договору купівлі-продажу і договору поставки, а також істотних умов зазначених видів договорів

виокремлено сукупність господарських операцій і фактів господарського життя суб'єкта господарювання (покупця), що складають процес придбання запасів за договором купівлі-продажу: ведення переговорів, підготовка проекту договору та його укладання, транспортування запасів до складу покупця; оплата вартості запасів, що придбаються; оприбуткування запасів з фіксацією належним чином некомплектної і неякісної поставки; визначення розміру збитків, завданих діями або бездіяльністю постачальника, та претензійно-позовна робота щодо їх стягнення.

За результатами дослідження істотних умов договору купівлі-продажу виокремлено умови, що вважаються істотними згідно з законодавством (предмет, ціна, строк дії договору), а також спеціальні умови, щодо яких домовились сторони договору купівлі-продажу. Враховуючи, що в переважній більшості випадків істотні умови є диспозитивними, на основі їх аналізу за договором купівлі-продажу визначено основні його положення: момент переходу права власності (загальний – момент передачі запасів, або спеціальний – обраний сторонами за погодженням); умови оплати (попередня, часткова або наступна оплата); застосування сторонами правил Інкотермс 2010; визначення моменту переходу ризиків випадкового знищення або пошкодження запасів), що становлять ступінь підвищеного ризику для формування достовірної інформації про придбані запаси. Їх неврахування веде до неправильного формування первісної вартості таких активів, некоректного визначення моменту їх оприбуткування на баланс підприємства або обліку на позабалансових рахунках, неправильного документального оформлення таких операцій. Набір вказаних диспозитивних норм договору купівлі-продажу становить предметну площину аудиту досліджуваних операцій.

Дієвість аудиту залежить від правильності ідентифікації та оцінки аудитором ризиків суттєвих викривлень, що досягається шляхом розуміння бізнесу суб'єкта господарювання і його середовища. У роботі обґрунтовано необхідність вивчення аудитором складових організації договірному процесу (організаційної, технічної та методичної) її елементів договірної політики, особливо за диспозитивними умовами договору. Проведене анкетування облікового персоналу 64 підприємств Житомирської і Київської областей (представлені великі – 4 (6,25 %), середні – 12 (18,75 %), малі – 48 (75 %)) різних видів діяльності) на предмет оцінки за п'ятибальною шкалою факторів зростання загроз ефективній договірній роботі, які призводять до негативних економічних, юридичних і соціальних наслідків для підприємства, дало змогу класифікувати загрози за їх суттєвістю.

Дослідження організаційної складової договірному процесу передбачає вивчення аудитором форми організації та реалізації договірному процесу, складу суб'єктів договірному процесу і дає змогу аудитору виявити комунікаційні зв'язки між суб'єктами договірному процесу. Вивчення аудитором елементів договірної політики, що формують методичну складову договірному процесу, дає змогу скласти судження про особливості формування первісної вартості придбаних запасів за договором купівлі-продажу, сприяє виявленню допущених підприємством фактів порушення виконання договірних зобов'язань.



Дослідження аудитором вищенаведених питань дає змогу оцінити бізнес-середовище клієнта, ідентифікувати ймовірні ризики, пов'язані з договірним процесом щодо операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу, сформулювати думку про дієвість систем обліку та внутрішнього контролю, повноту представлення інформації за досліджуваними операціями у фінансовій звітності і пояснювальній записці до неї.



**Рис. 1.** Договірна політика підприємства як джерело формування думки аудитора щодо бізнес-середовища підприємства

Істотні умови договору купівлі-продажу та множина варіантів диспозитивних норм актуалізують доцільність визначення взаємозв'язку зовнішнього та внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу, зокрема уточнення завдань, предмету й об'єкту, процедур внутрішнього і зовнішнього аудиту. Метою внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу визначено: пошук шляхів підвищення результативності реалізації договірного процесу за досліджуваними операціями (збереження придбаних запасів, недопущення неефективного використання грошових коштів у зв'язку зі сплатою штрафних санкцій та застосування способів забезпечення виконання договірних зобов'язань).

Виходячи зі сформульованих цілей аудиту визначено завдання служби внутрішнього аудиту підприємства в частині аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу: 1) забезпечення власників, керівництва й інвесторів

підприємства достовірною інформацією про реалізацію процесу придбання запасів та його ефективність; 2) перевірка відповідності здійснюваних операцій вимогам законодавства; 3) аналіз правильності та своєчасності реєстрації операцій, що здійснюються у процесі придбання запасів в облікових регістрах; 4) встановлення достовірності та точності відображення даних за такими операціями у фінансовій звітності; 5) сприяння вдосконаленню систем обліку та контролю, які діють на підприємстві, та підвищенню ефективності їх функціонування.

За результатами опрацювання даних про істотні умови договору купівлі-продажу сформовано перелік об'єктів внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за вказаним договором, інформація про які повинна мати обмежений доступ для використання підприємством конкурентних переваг.

Виокремлення відмінностей зовнішнього і внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу надало змогу обґрунтувати висновок про те, що результати проведення внутрішнього аудиту, за умови відповідної його організації, можуть бути використані для цілей: 1) ухвалення управлінських рішень щодо договірної процедури; 2) виконання завдань зовнішнім аудитором.

Другий розділ **“Організаційні засади аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу”** присвячено розробці організаційного забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу та ідентифікації його складових, удосконаленню планування й обліково-інформаційного забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу як інструменту досягнення цілей аудиту.

Сформований підхід до організації внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу передбачає визначення організації внутрішнього аудиту як цілеспрямованої діяльності власника (керівника) щодо створення умов для постійного функціонування аудиту на підприємстві. Виявлені проблемні питання організації аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу обумовлені наявністю недоліків функціонування комунікаційної складової договірної процедури. Потреба в удосконаленні організації аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу обумовлена їх впливом на фінансовий стан і результати діяльності.

Результати дослідження надали змогу запропонувати удосконалення організаційних засад аудиту зазначених операцій, а саме обґрунтувати склад суб'єктів внутрішнього і зовнішнього аудиту, їх організаційно-правовий статус. Доведено, що належно організований внутрішній аудит підвищує дієвість й ефективність зовнішнього аудиту, оскільки окремі процедури внутрішнього аудиту можуть бути використані під час зовнішнього аудиту. Суб'єкти внутрішнього аудиту використовують всю наявну інформацію для подальшого комплексного контролю показників діяльності підприємства, що створює інформаційний базис для визначення потреби у застосуванні процедур зовнішнього аудиту щодо оцінки внутрішніх практик контролю та дає змогу оптимізувати аудиторські процедури. Із урахуванням особливостей договірної процедури сформовано систему інформаційних запитів аудиторів щодо змісту договорів з придбання запасів для використання їх вибору під час подальших аудиторських процедур з метою підвищення їх результативності.

Обґрунтовано, що отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу залежить від якості планування аудиту, здійснення аудиторських процедур, адекватних виявленим ризикам, та зумовлює потребу належного документального забезпечення для підвищення якості аудиту та наступного її контролю. Обґрунтовано доцільність і напрями тестування бізнес-середовища підприємства, його облікової та контрольної систем для планування зовнішнього аудиту таких операцій, що забезпечує оцінку ризиків використання інформації про відхилення у досліджуваних операціях, виявлених за результатами внутрішнього аудиту під час зовнішнього аудиту. Розроблено план і програму внутрішнього аудиту щодо вказаних операцій, програму тестування зовнішнім аудитором дієвості системи внутрішнього аудиту (на прикладі придбання паливно-мастильних матеріалів).

За результатами дослідження системи інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу розроблено пропозиції щодо системи внутрішньої бухгалтерської документації за такими операціями та обґрунтовано напрями її використання у процесі внутрішнього аудиту для оцінки відповідності ресурсного потенціалу підприємства цілям його створення. Запропоновані доповнення до пакету внутрішньої бухгалтерської документації за відповідними операціями сприяють реалізації вимог релевантності щодо інформації для використання внутрішнім аудитором у процесі формування ним пропозицій щодо мінімізації ризику під час здійснення операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу.

Показники розробленої внутрішньої бухгалтерської документації враховують важливість здійснення контролю виконання умов договорів в частині отримання запасів і погашення зобов'язань, виявлення відхилень фактичного виконання умов договорів від узгоджених сторонами для своєчасного вжиття необхідних заходів з врегулювання різниць. Користувачами запропонованої внутрішньої бухгалтерської документації є управлінський персонал підприємства всіх рівнів, облікові працівники, фінансисти, аналітики підприємства, внутрішні аудитори, для виконання функцій яких запропоновані документи забезпечують: 1) надання аналітичної і оперативної інформації; 2) оцінку кількісно-якісних параметрів активів, придбаних за договорами купівлі-продажу, і їх збереження, дотримання платіжної дисципліни, доцільності залучення кредитів для придбання; 3) формування стратегічних та оперативних планів розвитку суб'єкта господарювання.

Надійності результатів внутрішнього аудиту сприяє розробка вимог до модуля облікового програмного забезпечення досліджуваних операцій з оцінки виконання договірних зобов'язань, який поєднує облік операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу та можливості інформаційних систем щодо виявлення відхилень у процесі їх здійснення для оперативного реагування та недопущення недоцільних операцій (рис. 2).



**Рис. 2.** Зміст модулів комп'ютерної програми для оцінки виконання договірних зобов'язань за договорами купівлі-продажу

Наведене вище дає змогу внутрішнім аудиторам оперативно виявити відхилення у здійсненні та відображенні операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу, а зовнішнім аудиторам – отримати достатню впевненість для висловлення думки про достовірність фінансової звітності і можливість забезпечення безперервності діяльності підприємства.

У третьому розділі “**Методичні засади аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу**” висвітлено результати дослідження щодо методичного забезпечення процедур аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу та розвитку системи документування таких процедур для забезпечення доказовості висновків аудитора за такими операціями.

Анкетування облікового персоналу підприємств Житомирської і Київської областей надало змогу встановити низький рівень дієвості (або відсутність) внутрішнього аудиту, нерегулярність та неоперативність здійснення контролю додержання строків і умов виконання зобов'язань за договорами (34,38 %), що є підставою для зменшення ступеню довіри зовнішнього аудитора до системи внутрішнього аудиту на підприємстві.

З урахуванням особливостей договірної процесу, конкретизації об'єктів та ключових питань аудиту розроблено класифікатор типових порушень процесу укладання і виконання умов договорів купівлі-продажу, застосування якого при розробці методики аудиту вказаних операцій дає змогу встановити ймовірність виникнення ризиків та суттєвість порушень, а також визначити необхідні заходи щодо попередження їх виникнення при подальшому здійсненні договірної роботи.

В роботі наведено характеристики виявлених порушень за розділами розробленого класифікатора, які згруповані за ознаками належності до етапів договірної процесу. Доведено, що виявлені порушення обумовлені, переважно, відсутністю на підприємстві належної організації договірної процесу щодо операцій купівлі-продажу, недостатнім виконанням управлінським персоналом заходів щодо перегляду умов укладених договорів, відсутністю контролю за дотриманням істотних умов договору, невчасним реагуванням на виявлені порушення. За проведеними на основі ідентифікованих за класифікатором порушень розрахунками на підприємствах, на яких здійснювалося експериментальне застосування класифікатора, ефект від впровадження розробок склав у: ТОВ “КОМПАНІЯ КАСКАД-ПЛЮС” – 14 900 грн. (в результаті уникнення сплати штрафних санкцій та втрати активів за рахунок дієвої організації питань матеріальної відповідальності); ВВ ТОВ “ВАТЕК” – 21 000 грн. (від забезпечення збереження якості продукції в результаті вчасного коригування умов договору щодо якості сировини); ТОВ “РЕТН” – 18 900 грн. (за рахунок недопущення збитків від псування сировини та налагодження ритмічності поставок).

Використання запропонованого класифікатора уніфікує процедури внутрішнього аудиту, сприяє використанню зовнішнім аудитором результатів процедур внутрішнього аудитора щодо таких операцій. Зазначене дає змогу підвищити якість аудиторських доказів та сконцентрувати увагу аудитора на більш ризикових ділянках за такими операціями у процесі формування думки про достовірність фінансової звітності.

Визначені у роботі напрями удосконалення організаційно-методичних засад аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу в частині його інформаційного забезпечення, планування, розробки програми, визначення методів і контрольних процедур для застосування суб'єктами аудиту (зовнішнього та внутрішнього) втілено в моделі аудиту досліджуваних операцій (рис. 3), яка передбачає окреслення: 1) повноважень суб'єктів аудиту, завдань і ключових питань аудиту; 2) нормативно-правової бази договірної роботи та бухгалтерського обліку операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу; 3) інформаційних джерел для отримання аудиторських доказів щодо таких операцій; 4) процедур аудиту та методичних прийомів контролю, а також переліку дій аудитора; 5) відомостей про оформлення результатів аудиту, фіксації виявлених викривлень та встановлених порушень.

Застосування запропонованої організаційно-методичної моделі аудиту дає змогу структурувати процес виявлення, аналізу й оцінки суттєвості відхилень у операціях з придбання запасів за договором купівлі-продажу. Вона забезпечує: 1) за результатами внутрішнього аудиту – своєчасне застосування заходів з усунення виявлених недоліків у договірній роботі для забезпечення виробничого процесу необхідними активами; 2) за результатами зовнішнього аудиту – підтвердження достовірності показників звітності в частині відповідних об'єктів обліку, обумовлених умовами договору, враховуючи результати роботи внутрішнього аудитора.



**Рис. 3.** Організаційно-методична модель аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу

Застосування розробок з удосконалення організаційно-методичного забезпечення аудиту операцій за договором купівлі-продажу сприяє зменшенню трудомісткості процедур на основі усунення дублювання контрольних дій (зокрема, зменшення витрат на зовнішній аудит за належної організації і функціонування внутрішнього аудиту), підвищенню ефективності обробки й узагальнення даних щодо операцій за договорами під час їх комплексної перевірки для підвищення ефективності договірної роботи підприємства під час придбання активів.

Запропоновані в дисертації робочі документи аудитора для документування процесу тестування ризиків бізнес-середовища підприємства, виявлення недоліків його облікової і контрольної систем, оцінки об'єктивності та компетентності внутрішніх аудиторів в питаннях аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу і застосування ними фахових підходів. Застосування запропонованих аудиторських документів за відповідними розділами класифікатора в розрізі об'єктів аудиту підвищує дієвість застосування класифікатора і сприяє фіксації фактів відхилень у процесі договірної роботи та виконання умов договорів купівлі-продажу і забезпечує інформацією процес вивчення аудитором операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу.

## ВИСНОВКИ

Результатом дослідження, представленого у дисертації, є вирішення наукового завдання, яке полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій щодо удосконалення організації і методичного забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу на підприємстві. Отримані результати свідчать про досягнення визначеної мети і вирішення визначених завдань дослідження та дають змогу сформулювати наступні висновки.

1. В умовах ринкової економіки множина умов договору купівлі-продажу, які мають бути враховані сторонами, зумовлює необхідність їх закріплення у договорі, який є юридичною основою здійснення процесу придбання. В Україні інститут договірної права передбачає два види договорів, які можуть бути використані для юридичного оформлення придбання – договір купівлі-продажу та договір поставки як його різновид. Вивчення їх економіко-правової сутності надало змогу виокремити сукупність господарських операцій та фактів господарського життя суб'єкта господарювання (покупця), що складають процес придбання запасів за договором купівлі-продажу. На основі дослідження істотних умов договору купівлі-продажу визначено диспозитивні норми (момент переходу права власності; умови оплати; застосування сторонами правил Інкотермс 2010; визначення моменту переходу ризику випадкового знищення або пошкодження запасів), які обумовлюють ризики формування недостовірної інформації про запаси, придбані за договором купівлі-продажу, зокрема неправильного формування первісної вартості таких активів, некоректного визначення моменту постановки їх на баланс підприємства або обліку на позабалансових рахунках, неправильного документального оформлення таких операцій. Вказані диспозитивні умови договору купівлі-продажу складають ключові питання аудиту відповідних операцій.

2. Дієвість аудиту залежить від правильності ідентифікації та оцінки аудитором ризиків суттєвих викривлень, що досягається шляхом розуміння суб'єкта господарювання і його середовища. В роботі обґрунтовано необхідність вивчення аудитором складових організації договірному процесу й елементів договірної політики, особливо за диспозитивними нормами права. Дослідження аудитором вказаних питань дає змогу сформувавши судження про бізнес-середовище клієнта, ідентифікувати ймовірні ризики, пов'язані з договірним процесом щодо операцій із придбання запасів за договором купівлі-продажу, сформувавши висновок щодо системи обліку та дієвості системи внутрішнього контролю, повноту представлення інформації за досліджуваними операціями у фінансовий звітності і пояснювальній записці до неї.

3. Істотні умови договору купівлі-продажу та множина диспозитивних норм актуалізують необхідність визначення взаємозв'язку зовнішнього і внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу, зокрема уточнення завдань, предмету й об'єктів, процедур внутрішнього та зовнішнього аудиту. В роботі конкретизовано мету та завдання внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу. На основі вивчення істотних умов договору купівлі-продажу сформовано перелік об'єктів внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за вказаним договором, інформація про які повинна мати обмежений доступ для захисту підприємством власних конкурентних переваг.

На основі виокремлених відмінностей зовнішнього та внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу обґрунтовано, що результати внутрішнього аудиту за умови відповідної його організації можуть бути використані для цілей ухвалення управлінських рішень щодо договірному процесу і використання результатів роботи внутрішнього аудитора у процесі виконання завдань зовнішнім аудитором, що надає можливість зменшення витрат часу зовнішнього аудитора для здійснення аудиту.

4. З метою зменшення витрат часу та затрат людських ресурсів під час проведення аудиторської перевірки актуальним питанням є визначення можливості використання зовнішнім аудитором результатів роботи внутрішнього аудитора. Проте, недоліки функціонуючих на підприємствах систем контролю (в т. ч. служб внутрішнього аудиту) суттєво підвищують прояв ризиків недовіри до аудиторських доказів, отриманих з внутрішніх джерел підприємства. Під час дослідження удосконалено організаційні засади аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу, зокрема, обґрунтовано склад суб'єктів внутрішнього та зовнішнього аудиту, описано їх організаційно-правовий статус, що надало змогу з урахуванням особливостей договірному процесу сформувавши систему інформаційних запитів аудиторів щодо змісту договорів купівлі-продажу запасів і забезпечити дієвість подальших аудиторських процедур.

5. Отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу забезпечується якісним плануванням аудиторських процедур на основі ретельної оцінки аудиторських ризиків. Встановлено, що оцінка доцільності використання під час аудиту



результатів роботи внутрішнього аудитора повинна відбуватися на основі вивчення дієвості системи внутрішнього аудиту. У зв'язку з цим, сформовано систему планової документації внутрішнього аудиту щодо вказаних вище операцій. Для забезпечення обґрунтованого планування зовнішнього аудиту запропоновано програму тестування дієвості системи внутрішнього аудиту (на прикладі придбання паливно-мастильних матеріалів), що дозволяє здійснювати оцінку контрольного середовища підприємства на предмет визначення доцільного обсягу вибірки.

6. Необхідність отримання аудиторами достовірних аудиторських доказів обумовила удосконалення системи інформаційної підтримки внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу шляхом розробки системи внутрішньої бухгалтерської документації за такими операціями та обґрунтування напрямів її використання під час внутрішнього аудиту. З метою забезпечення обґрунтованого підходу до комп'ютеризації операцій за договором купівлі-продажу та дієвості аудиту, розроблено вимоги до модуля облікового програмного забезпечення досліджуваних операцій з оцінки виконання договірних зобов'язань, який поєднує облік операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу та можливості інформаційних систем щодо виявлення відхилень під час їх здійснення для оперативного реагування і недопущення недоцільних операцій. Загалом це забезпечує: 1) внутрішнім аудиторам – оперативне виявлення відхилень у операціях з придбання запасів за договорами купівлі-продажу; 2) зовнішнім аудиторам – отримання достатніх та прийнятних доказів для висловлення думки про достовірність фінансової звітності щодо запасів.

7. Багатофакторність і динамічність бізнес-середовища функціонування підприємства загалом та організаційно-правові особливості операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу, зокрема обумовлюють потребу стандартизації процедур аудиту як дієвого методу контролю в умовах ринкової економіки. За результатами вивчення практики діяльності підприємства розроблено класифікатор типових порушень укладання та виконання договорів купівлі-продажу з деталізацією його розділів і доведено, що виявлені порушення обумовлені неналежною організацією договірного процесу щодо таких операцій, відсутністю контролю за дотриманням істотних умов договору та невчасним реагуванням на виявлені порушення. Використання розробленого класифікатора уніфікує процедури внутрішнього аудиту та сприяє отриманню більш прийнятних аудиторських доказів зовнішнім аудитором, зосереджуючи увагу аудитора на більш ризикових ділянках досліджуваних операцій при формулюванні аудиторської думки. Представлені пропозиції щодо удосконалення організаційно-методичних засад аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу в частині його інформаційного забезпечення, планування, розробки програми, визначення методів і контрольних процедур для застосування суб'єктами аудиту (зовнішнього і внутрішнього) охоплює модель аудиту досліджуваних операцій (з 5 блоків), використання якої забезпечує високий рівень та якість проведення перевірок досліджуваних операцій, зменшення витрат на зовнішній аудит за належної організації та здійснення внутрішнього аудиту.

8. Необхідність дотримання вимог МСА щодо фіксації виявлених аудиторських доказів як внутрішнім, так і зовнішнім аудитором для забезпечення доказовості сформульованих за результатами аудиту висновків та створення належного середовища контролю якості аудиту, сприяла розробці системи аудиторської документації на всіх етапах аудиторської перевірки відповідно до розробленої організаційно-методичної моделі аудиту таких операцій. Розроблено відповідні робочі документи аудитора для документування процесу тестування ризиків бізнес-середовища підприємства, недоліків його облікової і контрольної систем, об'єктивності та компетентності внутрішніх аудиторів щодо розгляду операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу і застосування ними систематичного підходу. Удосконалене формально-змістовне наповнення документування процедур аудиту операцій із придбання запасів за договором купівлі-продажу надало змогу на основі використання результатів роботи внутрішнього аудитора посилити доказовість висновків зовнішнього аудитора щодо досліджуваних операцій.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ Монографії**

1. Шкабрій Н. О. Економічні взаємовідносини за договорами купівлі-продажу як об'єкт аудиту / Н. О. Шкабрій // Потенціал економічного розвитку країни: теорія і практика: колективна монографія у 2 т., ДонНУЕТ. – Донецьк: Східний видавничий дім, 2014. – т.1. – 334с., С. 269-285 (0,92 друк. арк.).

2. Шкабрій Н. О. Аудит операцій за договорами купівлі-продажу: удосконалення інформаційного забезпечення процедур / Н. О. Шкабрій // Problems of social and economic development of business : collective monograph. – Publishing house “BREEZE”, Montreal, Canada, 2014. – 408 с., С. 141-148 (0,39 друк. арк.).

### **Статті у наукових періодичних виданнях інших держав:**

3. Шкабрій Н. О. Внутрішній аудит операцій за договорами купівлі-продажу: методичні засади / Н. О. Шкабрій // Economics and management : problems of science and practice : collection of scientific articles. Vol.2. – Verlag SWG imex GmbH, Nurnberg, Deutschland, 2014. – 380 с., С. 203-208 (0,32 друк. арк.).

4. Шкабрій Н. О. Можливості інтенсифікації процесу планування внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу / Н. О. Шкабрій // Problems of social and economic development of business : collection of scientific articles. Vol. 2. – Publishing house “BREEZE”, Montreal, Canada, 2014. – 406 с., С. 224-229 (0,27 друк. арк.).

5. Шкабрій Н. О. Організація внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу / Н. О. Шкабрій // Съвременни проблеми на регионалното развитие : събрани статии. Том 2. – Пловдив : Академично издателство на Аграрния университет, 2014. – 372 с., С. 150-154 (0,25 друк. арк.).

6. Шкабрій Н. О. Економічний аналіз ефективності операцій за договорами купівлі-продажу в ході внутрішнього аудиту / Н. О. Шкабрій // Socio-economic aspects of economics and management : collection of scientific articles. Vol. 2. – Aspekt Publishing, Taunton, MA, United States of America, 2015. – 364 с., С. 166-171 (0,30 друк. арк.).

### **Статті у наукових фахових виданнях України:**

7. Шкабрій Н. О. Класифікатор порушень договору купівлі-продажу як основа методики внутрішнього аудиту / Н. О. Шкабрій // Науковий журнал “Інтелект ХХІ”. – 2014. – № 6. – С. 93-100 (0,49 друк. арк.).

8. Шкабрій Н. О. Особливості відображення договірних зобов'язань в бухгалтерському обліку і податковому обліку в контексті видів договорів / Н.О. Шкабрій // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : Збірник наукових праць. – К.: Типографія “Інтердрук”, 2014. – Випуск 1 (12). – 462 с. – С. 398-408 (0,58 друк. арк.).

9. Шкабрій Н. О. Робочі документи з планування аудиту / Н. О. Шкабрій // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : Збірник наукових праць. – К.: Типографія “ППНВ”, 2013. – Випуск 1(10). – 343 с. – С. 296-301 (0,29 друк. арк.).

10. Шкабрій Н. О. Твердження звітності як предмет аудиту фінансової звітності / Н. О. Шкабрій // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : Збірник наукових праць. – К.: ПП “Рута”, 2013. – Випуск 2 (11). – 261 с. – С. 232-236 (0,26 друк. арк.).

### **Матеріали конференцій:**

11. Шкабрій Н. О. Аудит операцій за договорами купівлі-продажу: розвиток можливостей інформаційного забезпечення / Н. О. Шкабрій // Майбутнє – аудит : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кривий Ріг, 29 листопада 2014 р.) : тези доповідей / редкол. М. Л. Кропивко. В. Я. Нусінов. – Кривий Ріг: Вид. Р.А. Козлов, 2014. – 351с. – С. 102-103 (0,06 друк. арк.).

12. Шкабрій Н. О. Аудит операцій за договором купівлі-продажу: проблематика наукових досліджень / Н. О. Шкабрій // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 10-11 жовтня 2014 р.). – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 294 с. – С. 270-272 (0,12 друк. арк.).

13. Шкабрій Н.О. Вплив видів аудиту на організацію та методику зустрічної перевірки заборгованості підприємства / Н.О. Шкабрій // Методичне забезпечення аудиту: проблеми та перспективи : матеріали міжрегіон. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 1-2 листопада 2013 р.). – Запоріжжя: Друкарський салон “Сім Сору”, 2013. – 194 с. – С. 172-174 (0,10 друк. арк.).

14. Шкабрій Н. О. Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу / Н. О. Шкабрій // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 6 грудня 2014 р.) / відп. ред. І.Б. Садовська. Ч. 1. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2014. – 200 с. – С. 197-199 (0,11 друк. арк.).

15. Шкабрій Н. О. Можливості інтенсифікації процесу планування внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу / Н. О. Шкабрій // Інноваційний потенціал світової науки – ХХІ сторіччя : матеріали двадцять дев'ятої наук.-практ. конф. (19-25 листопада 2014 р.) : [Електронний ресурс]. – Режим

доступу : <http://nauka.zinet.info/29/Shkabrij.php> (0,26 друк. арк.).

16. Шкабрій Н. О. Операції за договором купівлі-продажу як комплексний об'єкт аудиту / Н. О. Шкабрій // Розвиток професії та бухгалтерського обліку як науки : тези виступів наук.-практ. конф., присвячених відзначенню “Дня бухгалтера” (м. Вінниця, 14-15 липня 2014 р.). – Вінниця, 2014. – 175 с. – С. 129-132 (0,18 друк. арк.).

17. Шкабрій Н. О. Організація договірної процесу на підприємстві як запорука дієвості внутрішнього аудиту / Н. О. Шкабрій // Інформаційна культура в сучасному світі (у 2 ч.) : матеріали наукового семінару. – К.: НТУУ “КПІ”, 2014. – Вип. 6. – Ч. 1. – 100 с. – С. 90-92 (0,12 друк. арк.).

18. Шкабрій Н. О. Процес внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу / Н. О. Шкабрій // Реформування економіки України: стан та перспективи: збірник матеріалів ІХ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 25 грудня 2014 р.). – К.: Наук. практ. КНЕУ, 2014. – 155 с. – С. 140-142 (0,12 друк. арк.).

19. Шкабрій Н. О. Організаційні засади внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу: напрями удосконалення / Н. О. Шкабрій // Тези виступів на XIV Міжнар. наук.-практ. конф. “Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки” (м. Житомир, 4-5 листопада 2014 р.). – Житомир, 2014. – 164 с. – С. 161-163 (0,18 друк. арк.).

#### АНОТАЦІЯ

**Шкабрій Н. О. Аудит операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу. – На правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2016.

Дисертаційну роботу присвячено теоретичному обґрунтуванню та розробці рекомендацій з удосконалення організації і методичного забезпечення аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу на підприємстві.

В роботі ідентифіковано господарські операції з придбання запасів за договором купівлі-продажу та деталізовано об'єкти аудиту. Уточнено змістовне наповнення структурних складових положення про договірну політику в частині придбання запасів за договором купівлі-продажу. Обґрунтовано склад суб'єктів внутрішнього і зовнішнього аудиту, їх організаційно-правовий статус, що надало змогу обґрунтувати інформаційні запити аудиторів у системі економічних комунікацій щодо змісту договорів купівлі-продажу запасів для забезпечення дієвості подальших аудиторських процедур. На основі конкретизації поняття внутрішній та зовнішній аудит операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу уточнено завдання і процедури аудиту, обґрунтовано порядок використання результатів внутрішнього аудиту для роботи зовнішнього аудиту. Обґрунтовано доцільність та напрями тестування бізнес-середовища підприємства, його облікової і контрольної систем для цілей планування зовнішнього аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу. Удосконалено модель методичного забезпечення процедур аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу.

*Ключові слова:* аудит, договір купівлі-продажу, запаси, внутрішній аудит,

зовнішній аудит.

## **АННОТАЦИЯ**

**Шкабрий Н. О. Аудит операций по приобретению запасов по договору купли-продажи. – На правах рукописи.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2016.

Диссертационная работа посвящена теоретическому обоснованию и разработке рекомендаций по совершенствованию организации и методического обеспечения аудита операций по приобретению запасов по договору купли-продажи на предприятии.

Объектом исследования является процесс аудита операций по приобретению запасов по договору купли-продажи.

Предметом исследования выступает совокупность теоретических, организационно-методических и практических основ аудита операций по приобретению запасов по договору купли-продажи на предприятиях.

На основании исследования существенных условий договора купли-продажи определены диспозитивные нормы, составляющие степень повышенного риска формирования недостоверной информации о запасах, приобретенных по договору купли-продажи, в частности неправильного формирования первоначальной стоимости таких активов, некорректного определения момента постановки их на баланс предприятия или учета на внебалансовых счетах, неправильного документального оформления таких операций.

Обоснована необходимость изучения аудитором составляющих организации договорного процесса и элементов договорной политики, особенно в части диспозитивных норм права. Исследование аудитором указанных вопросов позволит сформировать суждение о бизнес-среде клиента, идентифицировать возможные риски, связанные с договорным процессом по операциям по приобретению запасов по договору купли-продажи, сформировать вывод о системе учета и действенности системы внутреннего контроля, полноте представления информации по исследуемым операциями в финансовой отчетности и пояснительной записке к ней.

Изучение существенных условий договора купли-продажи позволило сформировать перечень объектов внутреннего аудита соответствующих операций, информация о которых должна быть ограничена для защиты предприятия. На основании выделенных различий внешнего и внутреннего аудита исследуемых операций обосновано, что результаты надлежаще организованного внутреннего аудита могут быть использованы для принятия управленческих решений относительно договорного процесса и в процессе выполнения внешнего аудита.

Рассмотрение практики внутреннего аудита на предприятиях и обоснованная целесообразность использования внешним аудитором результатов работы внутреннего аудитора позволили выявить ряд факторов, существенно повышающих риск аудиторских доказательств, полученных из внутренних источников предприятия. В связи с этим усовершенствованы организационные основы аудита

операций по приобретению запасов по договору купли-продажи, обоснован состав субъектов внутреннего и внешнего аудита, описан их организационно-правовой статус, что позволило сформировать систему информационных запросов аудитора и обеспечить действенность дальнейших аудиторских процедур.

Качество аудиторских доказательств относительно операций по приобретению запасов по договору купли-продажи обеспечивается надлежащим планированием аудиторских процедур на основе тщательной оценки аудиторских рисков. Установлено, что такая оценка базируется на изучении системы внутреннего аудита, в связи с чем разработана плановая документация внутреннего аудита по указанным операциям, предложена программа тестирования действенности системы внутреннего аудита (на примере приобретения горюче-смазочных материалов).

Необходимость информационной поддержки внутреннего аудита операций по приобретению запасов по договорам купли-продажи обусловили разработку внутренней бухгалтерской документации по таким операциям и обоснование направлений ее использования внутренним аудитором. Сформированы требования к модулю программного обеспечения для оценки выполнения договорных обязательств, сочетающему учет операций и возможности по выявлению отклонений при их осуществлении, что позволяет внутренним аудиторам оперативно выявлять отклонения в исследуемых операциях, а внешним – получать достаточные и приемлемые аудиторские доказательства.

По результатам изучения практики аудита операций по приобретению запасов по договорам купли-продажи разработан классификатор типичных нарушений с детализацией его разделов. Доказано, что выявленные нарушения обусловлены ненадлежащей организацией договорного процесса по таким операциям, отсутствием контроля за соблюдением существенных условий договора и несвоевременным реагированием на выявленные нарушения. Использование разработанного классификатора позволяет унифицировать процедуры внутреннего аудита.

Необходимость фиксации аудиторских доказательств как внутренним, так и внешним аудитором для обеспечения доказательности сформулированных по результатам аудита заключений и создание надлежащей среды контроля качества аудита, способствовала разработке системы аудиторской документации на всех этапах аудиторской проверки в соответствии с разработанной организационно-методической моделью аудита таких операций. Предложены формы рабочих документов аудитора по тестированию рисков бизнес-среды предприятия, его учетной и контрольной систем, объективности и компетентности внутренних аудиторов, что позволило с использованием результатов работы внутреннего аудитора, усилить доказательность заключений внешнего аудитора по исследуемым операциям.

Совершенствование организационно-методических положений аудита исследуемых операций в части информационного обеспечения, планирования, контрольных процедур для применения аудиторами охватывает модель аудита исследуемых операций (из 5 блоков), использование которой обеспечивает высокий уровень и качество проведения аудита, сокращение расходов на внешний аудит при надлежащей организации и осуществления внутреннего аудита.

*Ключевые слова:* аудит, договор купли-продажи, запасы, внутренний аудит,

внешний аудит.

## SUMMARY

**Shkabrii N.O. Audit of transactions on stock purchase pursuant to the Sales and Purchase Agreement. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of education and science of Ukraine, Zhytomyr, 2016.

The Thesis is dedicated to the theoretical substantiation and elaboration of recommendations on improvement of the process and methodological support of audit of the transactions on stock purchase pursuant to the Sales and Purchase Agreement at the enterprise.

The Thesis has identified the business transactions on stock purchase pursuant to the Sales and Purchase Agreement and specified the audited items. The subject matter of the structural parts of the provision on agreement policy in the part of stock purchase pursuant to the Sales and Purchase Agreement has been specified. The structure of the entities of internal and external audit and its legal form have been demonstrated that allowed to substantiate auditors' informational requests in the system of economic communications concerning the content of the Agreements on Sale and Purchase of the stock in order to provide efficiency of further audit procedures. The tasks and procedures of audit and order of use of internal audit results for external audit have been specified on the basis of specification of the meaning of internal and external audit transactions on stock purchase pursuant to the Sales and Purchase Agreement. The reasonability and test directions of business environment of an enterprise, its record and monitoring systems have been substantiated for the purposes of external audit planning of the transactions on stock purchase pursuant to the Sales and Purchase Agreement. The model for methodological support of audit procedures of the transactions on stock purchase pursuant to the Sales and Purchase Agreement has been improved.

*Key words:* audit, Sales and Purchase Agreement, stockpile, internal audit, external audit.

Підписано до друку 16.05.2016 р. Формат 60x90 1/16

Папір друкарський. Друк офсетний.

Гарнітура Times New Roman. Ум. друк. арк. 0,9.

Тираж 100 прим. Замовлення № 717.

Віддруковано з готових оригінал-макетів автора  
у Житомирському державному технологічному університеті  
вул. Черняхівського, 103, Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи  
ЖТ № 08 від 26.03.2004 р.