

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТОВАРІВ

FEATURES OF CONDUCTING THE AUDIT OF GOODS

УДК 657:331

Довжик О.О.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку

Сумський національний аграрний університет

Дермельова Є.Ю.

магістрант

Сумський національний аграрний університет

У статті розглянуто особливості проведення внутрішнього аудиту товарів, розглянуті проблеми проведення аудиту та шляхи підвищення ефективності аудиторської перевірки. Здійснено оцінку стану внутрішнього аудиту операцій з товарами в торгівлі.

Ключові слова: аудит, товари, перевірка, торгівля, внутрішній аудит.

В статье рассмотрены особенности проведения внутреннего аудита товаров, рассмотрены проблемы проведения аудита и пути повышения эффективности ауди-

торской проверки. Осуществлена оценка состояния внутреннего аудита операций с товарами в торговле.

Ключевые слова: аудит, товары, проверка, торговля, внутренний аудит.

The article deals with the peculiarities of conducting the internal audit of goods, considered the problem of conducting an audit and ways of improving the efficiency of the audit. The assessment of the state of the internal audit of operations with goods in trade.

Key words: audit, goods, verification, trade, internal audit.

Постановка проблеми. На практиці за сучасних умов господарювання доведено, що торгівля – це свого роду каталізатор змін, що відбуваються у виробництві та споживанні в умовах ринку. В Україні кількість торговельних підприємств, як гуртових, так і роздрібних, зростає з кожним роком.

Як відомо, одним із видів діяльності підприємств є купівля і реалізація товарів, тому найбільш актуальними проблемами обліку і аудиторської перевірки на підприємствах виступають питання правильності відображення у бухгалтерських документах та формах звітності операцій, які пов'язані з рухом товарів.

Слід зазначити, що обліку й аудиту руху товарів присвячено досить багато досліджень науковців, але більшість публікацій безпосередньо спрямована на опис та визначення актуальних проблем у здійсненні торговельної діяльності у двох формах, а саме роздрібній і гуртовій. Як наслідок, облік і внутрішній аудит операцій з товарами на підприємствах є не досить дослідженим. Деякі аспекти цього питання розглядалися у дослідженнях науковців і практиків, але вони знаходили висвітлення лише у вигляді статей, а подекуди навіть незначного фрагментарного згадування. Тому зараз є нагальна необхідність в узагальненні пласту інформації щодо обліку і внутрішнього аудиту товарів на підприємствах, у статуті яких передбачено здійснення купівлі-продажу товарів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Вагомий внесок у сучасну економічну теорію і практику формування та ефективного використання товарів зробили вітчизняні економісти Г.В. Арап, О.О. Баранов та С.В. Міклуха. Проте низка питань щодо методики обліку товарів підприємств вимагає подальших досліджень та розроблень.

Постановка завдання. Метою статті є відстеження актуальних і проблематичних аспектів аудиту товарів, визначення напрямів підвищення ефективності організації обліку й аудиторської перевірки операцій з надходження та руху товарів, які відповідали б сучасним завданням управління

господарськими процесами і були адаптовані до особливостей діяльності підприємств.

Досягнення зазначеної мети передбачає конкретизацію завдань, таких як дослідження та внесення пропозиції з уточнення сутності поняття «товари»; оцінка стану внутрішнього аудиту операцій з товарами на підприємствах; визначення заходів, спрямованих на підвищення ефективності такого контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Критична оцінка стану бухгалтерського обліку й системи внутрішнього контролю має для аудитора надзвичайно важливе значення. Близько 70% всієї економічної інформації, що формується безпосередньо на підприємстві, становить саме бухгалтерський облік.

Шляхом візуального вивчення облікових регістрів аудитор насамперед визначає форму обліку, яку використовує підприємство. При цьому слід мати на увазі, що облікові працівники не завжди знають, за якою саме формою ведуть облік. Ефективність тієї чи іншої форми обліку визначається її здатністю задовольняти потреби споживачів інформації і виконувати контрольні функції.

Закон України «Про аудиторську діяльність» [3] визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника. Аудиторська діяльність включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Товар – це складне поняття, що включає сукупність багатьох властивостей, головними серед яких є споживчі властивості, тобто спроможність товару задовольняти потреби. На нашу думку, головне призначення товару полягає у вирішенні тих чи інших проблем споживача.

На думку науковців, будь-який товар необхідно розглядати на трьох рівнях.

Перший – задум товару. На цьому рівні йдеться ще не стільки про реальний предмет або послугу, скільки про той нестаток і потребу, що майбутній товар покликаний задовольнити.

Наступний рівень – предмет у реальному виконанні. При цьому товар повинен мати такі риси: набір необхідних властивостей, якість, зовнішнє оформлення, назву (марку), упакування.

Останній рівень – це власне товар із прилягаючими до нього додатковими послугами (сервісом) і вигодами (так зване підкріплення товару).

Товар – це продукт праці, що має визначену вартість; матеріально-виробничий запас; засіб задоволення потреб і бажань споживачів; засіб, призначений для продажу (реалізації), обміну; сукупність матеріальних і нематеріальних властивостей; комплекс споживчих якостей і властивостей корисності.

Нормативно-правове регулювання аудиту товарів доцільно розглядати з урахуванням чіткої ідентифікації системи правового забезпечення регулювання аудиту та обліку.

Визначальний вплив на бухгалтерський облік товарів в Україні здійснює нормативне регулювання, представлене п'ятьма рівнями.

Аудит є окремою галуззю економічної науки, оскільки він має методологію, методи, інструменти та інші атрибути досліджень стану обліку фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, додержання ними вимог законодавства, що регулює їхню діяльність, фінансового аналізу їх показників.

Проблемним питанням сьогодення є відсутність у науковій літературі чітко розробленої методики аудиту операцій з товарами. Проведене дослідження, в процесі якого вивчені роботи як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, показує, що в працях вітчизняних учених немає єдиного підходу у розгляді питань методики перевірки загалом.

Питанням аудиту товарів вітчизняними авторами присвячені окремі теми, зарубіжні вчені питання розглядають більшою мірою в циклі придбання.

Питання предмета перевірки є найбільш проблемним, оскільки лише окремі автори дають його визначення. Ця ситуація зумовлюється тим, що в теорії аудиту відсутнє однозначне визначення предмета аудиту. У зв'язку з цим автори робіт з аудиту намагаються обійти визначення предмета аудиту загалом і аудиту товарів зокрема. Так, Г.В. Арап [1, с. 12–13] подає короткий перелік операцій і критеріїв їх відповідності поставленим вимогам перевірки. О.О. Баранов [2, с. 9–11] пропонує досить широкий перелік питань згідно з критеріями, за якими проводиться їх вивчення.

Одночасно із визначенням предмета перевірки здійснюється вибір об'єктів, які підлягають дослідженню. Визначення переліку об'єктів аудиту залежить від завдань, поставлених перед аудитором.

Під час оцінки впливу фактів порушення законодавства щодо товарів аудитор бере до уваги: потребу розкриття можливих фінансових наслідків; ступінь впливу фінансових наслідків на правдивість і точність представлення інформації у фінансовій звітності.

На основі сукупності зібраних попередніх даних аудитор оцінює загальну величину аудиторського ризику та приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення перевірки.

Планування займає важливе місце в аудиторській діяльності. На етапі планування особливої уваги потребує оцінка надійності та ефективності системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта [4, с. 15–16].

Спланувавши свою роботу, аудитор приступає до безпосереднього проведення перевірки, яка пов'язана із застосуванням передбачених у програмі прийомів і способів. Для підтвердження вірогідності арифметичних підрахунків товарно-матеріальних цінностей, дебіторської заборгованості, їх відповідності величині, яка відображена в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, зазвичай використовують процедуру перерахування даних.

Здійснюючи процедуру спостереження, аудитор, не втручаючись, відстежує процес виконання господарських операцій, пов'язаних із матеріальними запасами, співробітниками підприємства. При цьому досягається мета практичного вивчення, наприклад, порядку одержання та використання товарів на підприємстві, виявлення ролі і функціонування систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку підприємства. Спостереження може застосовуватися як додаткова процедура під час проведення інвентаризації.

Основна мета перевірки – встановлення достовірності первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху товарів, перевірка повноти та правильності відображення первинних даних з обліку товарів у зведених документах та облікових регістрах, перевірка правильності ведення обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики, перевірка достовірності відображення залишку запасів у звітності.

До основних джерел отримання інформації та формування аудиторських доказів під час проведення аудиту запасів відносять: Наказ про облікову політику; первинні документи з обліку товарів; облікові регістри з обліку товарів; дані про проведення інвентаризації; документи з результатами та інформацією про проведення попередньої аудиторської перевірки; фінансову звітність та інші документи [5, с. 9–11].

Основною метою перевірки товарних операцій є встановлення своєчасності та повноти оприбуткування матеріально відповідальними особами

товарів, що надійшли на склад, правильності їх обліку на рахунку 281 «Товари на складі» й об'єднаності та правильності списання у видаток відпущених (відвантажених) товарів. Аудит товарних операцій починається зі встановлення реального сальдо на рахунку 281 «Товари на складі». Шляхом порівняння аудитор слід встановити на найближчу до перевірки дату тотожність записів про залишки товарів на рахунку 281 «Товари на складі», зазначених у балансі, даним Головної книги, реєстрів аналітичного обліку й особових рахунків матеріально відповідальних осіб (завідувачів складів).

У процесі перевірки операцій щодо товарів, відображених у первинному обліку, у журналах, відомостях, Головній книзі, бухгалтерській звітності використовується простежування. Особливу увагу слід звернути на відповідність кореспонденції рахунків, сум оборотів і залишків у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку [5].

Під час зіставлення наявності товарів за елементами у різні періоди застосовуються аналітичні процедури. Вони являють собою аналіз і оцінку отриманої аудитором інформації, дослідження найважливіших фінансових і економічних показників підприємства з метою виявлення незвичних чи неправильно відображених у бухгалтерському обліку господарських операцій, виявлення причин таких помилок та переключень.

Ключовим моментом під час проведення аудиту щодо товарів є аудит статей звітності. Це основний етап аудиту, який проводиться після закінчення звітного періоду та підготовки усіх необхідних форм річної звітності.

Залежно від рівня довіри до систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта аудитор визначає програми контролю окремих статей балансу та показників інших бухгалтерських звітів.

Аудиторська перевірка операцій із матеріальними цінностями включає [6]:

- перевірку наявності договорів про матеріальну відповідальність осіб, що мають доступ до товарів (комірник, продавець, касир та ін.);
- проведення інвентаризації товарів;
- перевірку місця зберігання товарів на предмет його надійності та відповідності необхідним умовам зберігання для попередження псування і нестачі товарів;
- перевірку організації складського обліку товарів (у тому числі ведення відокремленого обліку ТМЦ, прийнятих на комісію або відповідальне зберігання);
- перевірку наявності застарілих, ушкоджених та непридатних до відпуску в торгівлю товарів;
- перевірку дотримання встановлених організацією норм запасів товарів, які забезпечують безперервний процес реалізації;

– виявлення неліквідних та надмірних залишків товарів;

– перевірку виконання договорів із постачальниками й покупцями відповідних товарів;

– перевірку доцільності, своєчасності, правильності документального оформлення господарських операцій з надходження, зберігання, внутрішнього переміщення та реалізації товарів (у тому числі перевірка правильності оформлення цінників; відповідності суми отриманої виручки сумі виручки, зареєстрованої через РРО; правильність записів із визначення залишку готівки за накладними, рахунками, касовими документами тощо; чи щоденно і в повному обсязі здається виручка матеріально відповідальною особою);

– перевірку відповідності порядку ведення обліку затвердженим Положенням облікової політики підприємства в частині оцінки товарів під час їх надходження та вибуття, нарахування торговельної надбавки, списання транспортно-заготівельних витрат, ведення аналітичного обліку;

– перевірку правильності відображення операцій, пов'язаних із рухом товарів, на рахунках бухгалтерського обліку (зокрема, розкрадання товарів, правильність розрахунку збитків від розкрадань і своєчасність покриття понесеного збитку винною особою);

– перевірку правильності розкриття інформації в облікових реєстрах та формах фінансової звітності;

– проведення переобліку товарів, який дасть змогу виявити дефіцит товарних запасів та його розмір; ушкоджені товари чи такі, що перебувають у неналежному стані; які з товарів продаються швидше, а які повільніше, тощо;

– проведення аналітичних процедур у частині визначення забезпеченості та ефективності використання товарів (аналіз складу, структури і динаміки товарів; аналіз оборотності товарів; аналіз надходження та забезпеченості товарами; аналіз ефективності реалізації товарів; аналіз ритмічності надходження товарів; аналіз конкурентоспроможності товарів; аналіз динаміки сум торговельних націнок).

За рахунками товарів аудитор повинен установити таке:

– чи постійно відображені залишки за кожним клієнтом; чи збігаються вони на рахунках Головної книги і в балансі;

– чи всі товари, відвантажені до кінця року і не оплачені клієнтами, відображені на рахунках реалізації та на рахунках дебіторів за звітний рік; чи є можливість віднесення цих операцій до іншого звітного періоду;

– чи не включені помилково у звітність за статтями «Дебіторська заборгованість» та «Дохід від реалізації» товари, які фактично будуть відвантажені лише після закінчення звітного року;

– чи є випадки неправильного відображення платежів або відображення їх в інших періодах.

На завершення етапу аудиту рахунків аудитор проводить аналіз звітності за весь період, що перевірявся, визначає динаміку і тенденції розвитку підприємства та його перспективи на майбутнє.

На нашу думку, головними завданнями перевірки операцій з руху товарів, які слід вирішити внутрішньому аудитору, є такі:

– визначення економічної доцільності та законності придбання товарів керівництвом підприємства;

– визначення правильності віднесення витрат до складу первісної вартості товарів, що надійшли;

– встановлення ефективності організації складського господарства, стану збереження товарів;

– визначення правильності організації обліку придбання та реалізації товарних запасів;

– встановлення законності проведених операцій із товарними запасами;

– оцінка системи внутрішнього контролю за надходженням, наявністю та рухом товарних запасів;

– визначення правильності синтетичного та аналітичного обліку операцій з товарами;

– дотримання підприємством податкового законодавства за операціями, пов'язаними з товарами;

– оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із товарними запасами в бухгалтерському обліку та звітності.

Послідовність проведення перевірки здебільшого залежить від поставлених завдань. Однак внутрішньому аудитору доцільно складати схему перевірки, яка має передбачати такі складники, як: перевірка дотримання договірної і платіжної дисципліни; оцінка стану й ефективності інвентаризаційної роботи на підприємстві; перевірка правильності складання первинних бухгалтерських документів за напрямками надходження та вибуття товарних запасів; встановлення правильності заповнення реєстрів синтетичного обліку; визначення правильності складання бухгалтерських записів із відображення надходження і руху товарів; перевірка правильності записів у формах фінансової звітності підприємства.

У процесі аудиторської перевірки особлива увага звертається на правильність визначення первісної вартості товарних запасів згідно з П(С) БО 9 «Запаси». При цьому внутрішній аудитор встановлює відповідність собівартості придбаних товарів і величини транспортно-заготівельних витрат даним супровідних документів постачальника і складського обліку на підприємстві.

Особлива увага має приділятися перевірці правильності синтетичного та аналітичного обліку операцій з товарами (зокрема, за напрямками надходження). При цьому джерелами інформації виступають дані первинного обліку та облікових реєстрів, Головної книги і форм звітності.

Висновки з цього дослідження. Визначено, що внутрішній аудит товарів у торгівлі є досить складним і пов'язаний з дуже клопітким вибором внутрішнього аудитора для перевірки.

На нашу думку, перспективи досліджень потрібно спрямувати на більш чітку конкретизацію об'єктів внутрішнього аудиту та детальніше обґрунтування перевірки надходження, наявності та руху товарів на підприємствах з урахуванням особливостей діяльності торгових підприємств; обґрунтування найефективніших напрямів удосконалення проведення внутрішнього аудиту операцій із товарами.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Арап Г.В. Шляхи вдосконалення аудиту товарів / Г.В. Арап, І.Г. Пахомова // Економіст. 2015. № 16. С. 36–39.

2. Баранов О.О. Удосконалення системи аудиту товарів: проблеми та шляхи вирішення / О.О. Баранов, С.В. Міклуха // Довідник економіста. 2015. № 10. С. 50–55.

3. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993р №3125: [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

4. Облік товарів в оптовій торгівлі// Пропозиція. 2016. № 9. С. 15–16.

5. Аудит підприємств України // Пропозиція. 2015. № 4. С. 9–11.

REFERENCES:

1. Arap H.V.Shlyakhy vdoskonalennya audytu tovariv / H.V. Arap, I.H. Pakhomova // Ekonomist. 2015. № 16. S. 36–39.

2. Baranov O.O. Udoskonalennya systemy audytu tovariv: problemy ta shlyakhy vyrishennya / O.O. Baranov, S.V. Miklukha // Dovidnyk ekonomista. 2015. № 10. S. 50–55.

3. Pro audytorsku diialnist: Zakon Ukrayiny vid 22xkvitnya 1993r №3125 : [Elektronnyy resurs] // Verkhovna Rada Ukrayiny : ofitsiynyy veb-sayt. Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua>

4. Oblik tovariv v optoviy torhivli// Propozytsiya. 2016. № 9. S. 15–16.

5. Audyt pidpryyemstv Ukrayiny // Propozytsiya. 2015. № 4. S. 9–11.

Dovzhyk O.O.Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Accounting,
Sumy National Agrarian University**Dermelova E.Y.**Graduate Student of specialty "Accounting and Taxation"
Sumy National Agrarian University

FEATURES OF CONDUCTING THE AUDIT OF GOODS

In practice, under present-day economic conditions, it has been proved that trade is a kind of catalyst for changes in production and consumption in the market environment. In Ukraine, the number of trading companies, both wholesale and retail, is growing every year.

As you know, one of the activities of enterprises is the purchase and sale of goods, so the most pressing problem of accounting and auditing at enterprises is the question of the correctness of reflection in accounting documents and forms of reporting operations that are related to the circulation of goods.

It should be noted that a large number of scientists researches the accounting and audit of the circulation of goods, but the most publications are directly aimed at describing and identifying topical issues in the implementation of trade activities in two forms, namely retail and wholesale.

The audit activities include the organizational and methodological provision of audit, the practical implementation of audits (audit), and the provision of other audit services.

The sequence of verification is largely dependent on the tasks set. However, it is recommended for an internal auditor to draw up a verification scheme, which should include the following components: verification of compliance with contractual and payment discipline; assessment of the state and efficiency of inventory work at the enterprise; verification of the correctness of drawing up of primary accounting documents in the directions of receipt and disposal of inventory; determining the correctness of filling the registers of synthetic accounting; determination of the correctness of drawing up of accounting records in the reflection of receipt and circulation of goods; checking the correctness of records in the forms of financial statements of the enterprise.

Further research perspectives should be aimed at specifying the objects of internal audit and the scientific substantiation of the method of checking the receipt, availability and circulation of goods at enterprises, taking into account the peculiarities of their activities; substantiation of directions for further improvement of the algorithm of conducting an internal audit of operations with goods.