

Н.І. ДОРОШ*

(Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна)

А.В. ЧЕЧУЙ**

(Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна)

Організаційні аспекти внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту товарів на підприємствах роздрібною торгівлі

Як відомо, величина прибутку підприємств роздрібною торгівлі залежить від понесених витрат, тобто витрат, пов'язаних з рухом товарів. У зв'язку з цим, важливе значення має своєчасний облік та контроль руху товарів на підприємстві. Метою статті є розкриття організаційно-методичних аспектів зовнішнього аудиту та внутрішнього контролю руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі. Показано, що згідно національних стандартів бухгалтерського обліку товари для підприємств роздрібною торгівлі є їх запасами. Відтак визнання товарів активами відбувається аналогічно як і запасів – згідно П(С)БО 9 «Запаси». Визначено особливості обліку товарів на підприємствах роздрібною торгівлі під час їх зберігання на складах та безпосереднього руху. Розглянуто етапи проведення аудиту руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі та обґрунтовано процедури та послідовність дій аудитора на кожному етапі. Описано основні принципи управління аудиторським ризиком, викладені в Міжнародних стандартах аудиту. Представлено основні цілі та завдання внутрішнього контролю руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі. Виділено три етапи внутрішнього контролю руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі: підготовчий, безпосереднього контролю, узагальнюючий. Здійснено порівняльну характеристику внутрішнього та зовнішнього аудиту на підприємствах роздрібною торгівлі. Встановлено, що завдання внутрішнього та зовнішнього аудиту відрізняються з позиції суб'єктів та об'єктів процесу контролю. Доведено, що правильно організовані контрольні процедури дають змогу підприємству роздрібною торгівлі правильно вести облік та уникати порушень та зловживань під час руху товарів.

Ключові слова: зберігання та рух товарів, підприємства роздрібною торгівлі, контрольні процедури, організація внутрішнього контролю, внутрішній аудит, зовнішній незалежний аудит.

DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-11-19](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-11-19)

N.I. DOROSH

(Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine)

A.V. CHECHUI

(Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine)

Organizational Aspects of Internal Control and External Audit of Goods at Trading Companies

It is known, the amount of profit of trading companies depends on the costs incurred, in other words, the costs associated with the movement of goods. In this regard, the timely accounting and control of the movement of goods in the enterprise is very important. The purpose of the article is to disclose the organizational and methodical aspects of external audit and internal control of the movement of goods at trading companies. It was shown that, according to national accounting standards, goods for trading companies are their stocks. Therefore, the recognition of goods as assets occurs in the same way as inventories – according to National Accounting Standard 9 “Inventories”. The specific of accounting for goods at trading companies during their storage in warehouses and direct movement was determined. The stages of conducting an audit of the movement of goods at trading companies and the control procedures and sequence of actions of the auditor at each stage were described. The basic principles of auditing risk

* **Дорош Ніна Іванівна**, професор кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка (м. Київ), доктор економічних наук, професор.

** **Чечуй Аліна Валентинівна**, студентка Київського національного університету імені Тараса Шевченка (м. Київ).

management described in International Standards on Auditing were expanded. The main goals and objectives of internal control of the movement of goods at trading companies were presented. There are three stages of internal control of the movement of goods at trading companies: a preparatory stage, a stage of direct control, a stage summarizing. The comparative characteristic of internal and external audit at trading companies was made. It was established that the task of internal and external audit are partly different based on the subjects and objects of the control process. It was proved that well-organized control procedures allow a trading company to avoid violations and abuses during the movement of goods.

Keywords: storage and movement of goods, trading companies, control procedures, organization of internal control, internal audit, external independent audit.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання основна мета кожного підприємства роздрібною торгівлі полягає в отриманні високих прибутків як основного джерела формування власних фінансових ресурсів для ефективного ведення господарської діяльності. Разом з тим величина прибутку залежить від понесених витрат підприємством роздрібною торгівлі, тобто витрат, пов'язаних з рухом товарів. Правильно організована система внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та зовнішнього аудиту сприяє виявленню та усуненню недоліків, що негативно впливають на діяльність підприємства роздрібною торгівлі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різноманітні аспекти аудиту руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі розкрито в роботах Н.І. Дорош, А.Д. Шеремета, В.С. Рудницького, П.І. Камишанова, С.Я. Зубілевича, В.П. Суйца, О.В. Ковальова, Ю.П. Константинова. Зокрема, дослідниками обґрунтовано різні підходи до формування процедур і принципів внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та зовнішнього аудиту.

Разом з тим, організаційно-методичні засади аудиту руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі не повністю задовольняють потреби управління, що і визначає актуальність даного дослідження.

Метою статті є розкриття організаційно-методичних аспектів зовнішнього аудиту та внутрішнього контролю руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі.

Виклад основного матеріалу. Товари для підприємств роздрібною торгівлі є їх запасами, а операції з ними належать до основної діяльності. Відтак визнання товарів активами відбувається за аналогією до запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та Наказу Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року № 2 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів» [4]. Згідно з п. 2.1 вищезазначених Методичних рекомендацій, запаси, а в свою чергу і товари, визнаються активами, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- підприємство здійснює управління та контроль за запасами;
- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;

– вартість запасів може бути достовірно визначена.

Запаси, визнані активом у результаті минулих подій, стосовно яких існує імовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, у звітному періоді активами не визнаються, а їх вартість визнається іншими витратами операційної діяльності.

Відповідно до п. 4 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, товари на підприємствах зберігаються у спеціалізованих та інших місцях (склади, комори тощо) зберігання. Склади можуть бути загального та спеціалізованого призначення (центральні, проміжні, експедиторські та інші). Організація зберігання товарів на підприємствах роздрібною торгівлі здійснюється залежно від виду товарів, технології виробництва, якщо підприємство роздрібною торгівлі займається виготовленням власної продукції та товарів під своєю маркою, умов постачання, умов збуту тощо. Окремо виділяються місця для зберігання та реалізації товарів, які не належать підприємствам роздрібною торгівлі, а є власністю інших підприємств, які орендують відповідні місця.

Організаційні аспекти обліку товарів на підприємствах роздрібною торгівлі під час їх зберігання на складах та їх безпосереднього руху наведено в табл. 1.

Для забезпечення контрольних функцій важливим є проведення внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту на підприємствах роздрібною торгівлі.

Основне завдання незалежного аудиту полягає в зниженні ризику користувачів фінансової звітності, які оцінюють результати господарської діяльності підприємств.

Метою аудиту товарів є висловлення незалежної думки аудитора про те, чи відповідає фінансова звітність підприємства роздрібною торгівлі щодо руху і залишків товарів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Для обґрунтування аудиторської думки, коло завдань аудиту має стосуватися таких тверджень адміністрації підприємства: наявність чи існування; завершеність і повнота; права і зобов'язання; оцінювання чи розподіл; відображення та розкриття [9, с. 302].

Проведення зовнішнього аудиту товарів здійснюється, шляхом застосування аудиторських процедур, які реалізуються за допомогою упорядкованої системи прийомів та способів

Бухгалтерський облік

дослідження операцій, пов'язаних з рухом товарів на підприємствах роздрібною торгівлі, в залежності від завдань аудиту. Тому процес проведення аудиту прийнято умовно поділяти на окремі етапи, які

залежать від змісту, терміну та призначення аудиторських процедур: організаційно-підготовчий, планування, безпосередньої перевірки та завершальний (рис. 1).

Таблиця 1

Облік товарів на підприємствах роздрібною торгівлі під час їх зберігання на складах та безпосереднього руху

Аспекти обліку товарів під час їх зберігання на складах	Аспекти обліку руху товарів
<ul style="list-style-type: none">– приймання, зберігання, відпуск та облік товарів в місцях їх зберігання здійснює матеріально відповідальна особа;– при прийманні товарів матеріально відповідальна особа проводить перевірку відповідності товарів асортименту, кількості, вази, обсягу площі і якості, які зазначені у супровідних документах;– матеріально відповідальними особами у місцях зберігання товарів ведеться кількісний облік руху запасів;– облік товарів на складі може здійснюватися із застосуванням картки складського обліку матеріалів;– у визначений термін матеріально відповідальні особи подають усі первинні документи з надходження та вибуття товарів до бухгалтерської служби;– бухгалтерська служба забезпечує дотримання правил ведення обліку товарів на складі та в інших місцях зберігання товарів в терміни, встановлені керівником (власником) підприємства роздрібною торгівлі;– кожному складу присвоюють постійний номер, який надалі зазначається на всіх документах при оформленні операцій з руху товарів на даному складі.	<ul style="list-style-type: none">– забезпечення ефективності використання товарів у процесі реалізації та контроль використання товарів у порядку, в спосіб і строки, визначені керівником (власником) підприємства роздрібною торгівлі;– керівник підприємства затверджує перелік посадових осіб, яких наділяє правом підписувати документи на отримання та відпуск з місць зберігання товарів, давати дозвіл на вивезення товарів з підприємства та отримання їх від інших підприємств;– при застосуванні автоматизованих систем складського обліку наявності та руху запасів підприємство використовує реєстри та звіти в електронній формі, що створюються, передаються і оброблюються;– з метою своєчасного проведення уцінки товарів, а також для контролю за відхиленням фактичного залишку товарів від встановлених норм та виявлення товарів, що тривалий час не використовуються, може застосовуватися сигнальна довідка;– перевірка фактичної наявності товарів, їх стану та умов зберігання здійснюється шляхом проведення інвентаризації.

Джерело: складено авторами.

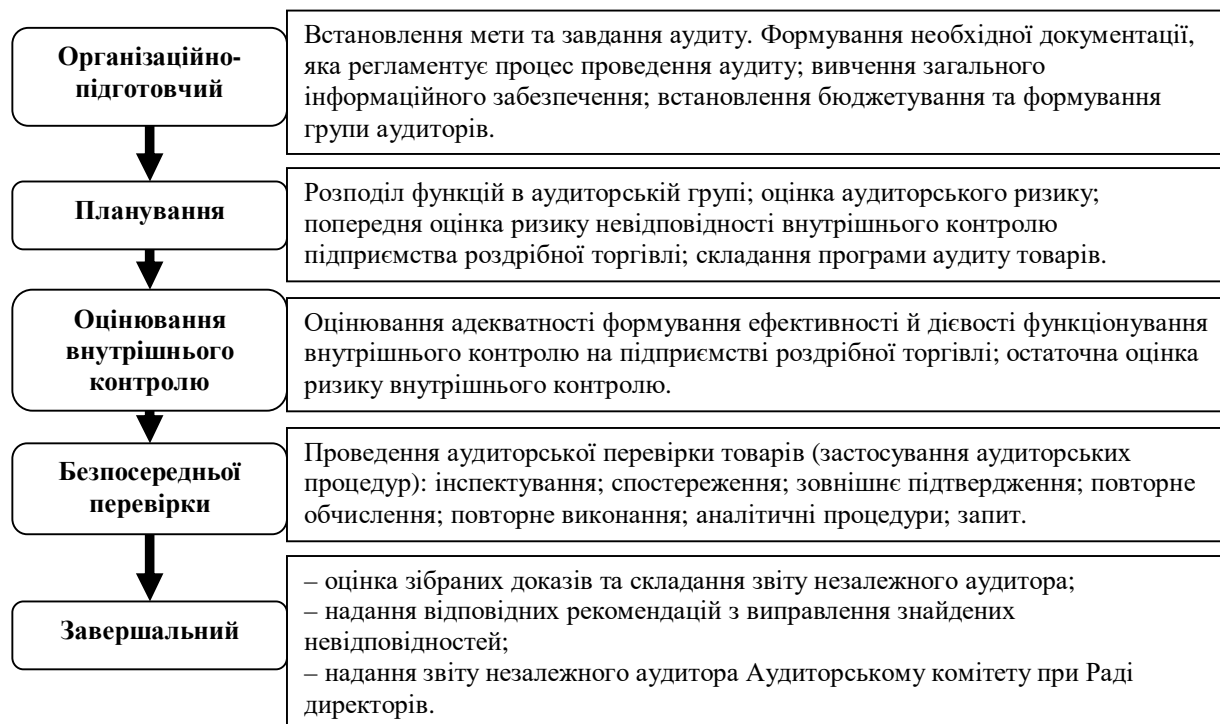


Рис. 1. Етапи проведення аудиту руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі

Джерело: складено авторами.

Основним нормативно-правовим документом що регулює проведення зовнішнього аудиту є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 року. В п. 1 ст. 13 зазначеного Закону сказано, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Досить чітко мета та напрями одержання аудиторських доказів щодо запасів підприємства, а отже і товарів, висвітлено в Міжнародному стандарті аудиту 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів» [1, ч. 1 с. 453], в якому вказано, що цілями аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо: наявності та стану запасів; повноти інформації по судових справах і претензіях, що стосуються суб'єкта господарювання та подання і розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Якщо запаси є суттєвими для фінансової звітності, аудитор має отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів шляхом присутності при інвентаризації запасів та здійснення певних аудиторських процедур: оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу підприємства щодо відображення в обліку і контролю результатів інвентаризації запасів суб'єкта господарювання; спостерігати за процедурами проведення підрахунку, які здійснюються працівниками підприємства; інспектувати запаси; виконати контрольні перерахунки.

Важливою аудиторською процедурою, якою має користуватися аудитор при проведенні аудиту руху товарів підприємств роздрібною торгівлі є запит, який аудитор направляє контрагенту підприємства з проханням надати підтверджуючу інформацію. Якщо ж склалися обставини, за яких аудитор чи то не може бути присутнім при проведенні інвентаризації, чи то поспілкуватися або отримати підтвердження від контрагента підприємства, шляхом відправлення запиту, то він зобов'язаний модифікувати аудиторський звіт відповідно до вимог МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

Основні положення щодо планування аудиторської перевірки регулюються МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», згідно з яким планування аудиту включає визначення загальної стратегії аудиту та розробку плану аудиту. Адекватне планування аудиту фінансової звітності допомагає аудитору: приділити відповідну увагу важливим ділянкам аудиту; своєчасно виявити та вирішити потенційні проблеми; належно організувати та управляти завданням з аудиту з метою його ефективного і кваліфікованого виконання; обрати членів команди із завдання, що мають належний рівень здібностей та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спростує належний розподіл роботи між ними; полегшує керівництво та нагляд за членами команди

із завдання, а також перевірку їхньої роботи; де це доречно, координувати роботу аудиторів компонентів та експертів [1, ч. 1 с. 291].

На етапі планування здійснюється збір і оцінка відомостей про клієнта, інформації про систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку, попередня оцінка ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності. Він включає оцінку аудиторського ризику та його компонентів, оцінку суттєвості інформації, проведення попередніх аналітичних процедур, огляд попередніх фінансових звітів, зіставлення цих звітів між собою і окремих показників.

За результатами дослідження обирається підхід до перевірки: системно-орієнтований – із перевіркою системи внутрішнього контролю, якщо в результаті попереднього оцінювання було виявлено низький рівень ризику контролю; підтверджуючий – безпосередня перевірка відповідності обліку та звітності. На основі отриманих результатів розробляється загальний план і програма аудиту.

На етапі планування розраховується аудиторський ризик, який включає в себе властивий ризик, ризик контролю і ризик не виявлення.

Відповідно до МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» аудиторський ризик полягає в тому, що аудитор надасть невідповідний аудиторський звіт, якщо фінансова звітність є суттєво викривленою. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику не виявлення.

Аудитор може управляти аудиторським ризиком двома різними способами: уникати аудиторського ризику, не приймаючи певні підприємства як клієнтів і відтак знижуючи ризик взяття зобов'язань до нуля; встановлювати аудиторський ризик на такому рівні, щоб зменшити ймовірність не виявлення суттєвих викривлень. Аудиторський ризик не може бути усунений повністю, проте він може бути зменшений шляхом виконання більшої кількості аудиторських процедур, призначених для певних сфер, де ризик фінансової звітності є високим [10, с. 43]. МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» надає резюме потенційних ризиків суб'єкта господарювання, які можуть бути пов'язані з суттєвими викривленнями у його фінансовій звітності [10, с. 45]. Відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [1, ч. 1 с. 306] та МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» [1, ч. 1 с. 374] аудитор має виконати процедури щодо оцінки ризиків з метою забезпечення основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та тверджень. Процедури оцінки ризиків мають включати: подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть

Бухгалтерський облік

мати інформацію, яка може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки; аналітичні процедури; спостереження та інспектування. Аудитор має визначити, чи є доречною інформація, отримана під час прийняття клієнта аудитором або продовження контракту, для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Якщо партнер по проекту виконував інші завдання для суб'єкта господарювання, він має визначити, чи є отримана інформація доречною для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Аудитор має розробити і виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і здійснюються у відповідь на таку оцінку.

Аудит товарів розпочинається з проведення їх інвентаризації підприємством роздрібною торгівлі. Це дає можливість аудитору здійснити певну перевірку дієвості системи внутрішнього контролю та підтвердити реальні залишки товарів на момент перевірки. Безпосередньо аудиторські процедури перевірки товарів на підприємствах роздрібною торгівлі передбачають обстеження: місць зберігання товарів; наявності відповідних приладів для вимірювання та зважування товарів; повноти, правильності та своєчасності проведення інвентаризацій товарів; організації ведення складського обліку товарів; рівня кваліфікації матеріально-відповідальних осіб та надійності охорони на складах та точках реалізації товарів. За результатами перевірки всіх зазначених вище аспектів аудитор може зробити висновок про умови зберігання та стан товарів, і якщо є деякі відхилення, то за згодою клієнта, вони можуть бути усунені навіть в момент перевірки. Аудитор перевіряє ведення складського обліку товарів, шляхом вибіркового перегляду карток складського обліку товарів та первинних документів, щоб зробити висновок про своєчасність здійснення облікових записів та рівень контролю їх бухгалтерією. Так як асортимент товарів є значний, аудитор може проводити перевірку вибірково з урахуванням рівня аудиторського ризику, але інколи застосовується суцільний спосіб – перевіряються всі операції з товарами, якщо було виявлено суттєві порушення та факти зловживання.

Аудиторську перевірку руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі проводять з метою підтвердження достовірності ведення бухгалтерського обліку товарів та виявлення фактів зловживань та шахрайства. Насамперед аудитору необхідно з'ясувати, яким чином надходять товари на підприємство роздрібною торгівлі (від постачальників, через підзвітних осіб тощо), а також відповідність їх документального оформлення та як часто відбувається виявлення фактів розходження фактичної кількості товарів з даними, вказаними в первинних документах. На наступному етапі аудиторської перевірки аудитор перевіряє відповідність даних первинних документів щодо руху

товарів даним зведеного обліку. Найпоширенішим зловживанням є не оприбуткування (приховування) товарів, які на підприємство роздрібною торгівлі фактично надійшли або ж фіктивне оприбуткування товарів, які фактично не надходили.

Важливим етапом є перевірка зовнішнім аудитором правильності нарахування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку, а також у відповідних документах (наприклад довідка бухгалтерії тощо) торговельної націнки на товари під час їх оприбуткування, а також списання торговельної націнки під час реалізації товарів кінцевим споживачам. Також здійснюється перевірка доцільності та законності реалізації товарів, де встановлюються факти про: види товарів, що були реалізовані, за яку ціну, в якій кількості та чи правильно визначено і сплачено податок на додану вартість на товари.

Особлива увага під час проведення зовнішнього аудиту товарів приділяється веденню синтетичного та аналітичного обліку операцій, а саме оборотам за кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (відображення заборгованості за отриманими товарами) та за дебетом рахунку 28 «Товари» (сума, на яку надійшли товари на підприємство роздрібною торгівлі). Також перевіряються відображені суми за дебетом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» для встановлення правильності та своєчасності проведення розрахунків з постачальниками. Аудитор перевіряє кожен суму окремо за відповідними постачальниками, аналізуючи дані бухгалтерського обліку та зіставляючи їх з відповідними документами, такими як платіжні доручення та виписки банку для встановлення дат оплати та найменування товарів, за які були проведені розрахунки. Якщо ж за товари було видано аванс чи отримано векселі, то відповідно встановлюється повнота та відповідність оприбуткування товарів та з'ясовується чи товари було одержано у встановлені терміни.

Найважливішими документами при оприбуткуванні товарів на підприємствах роздрібною торгівлі є супровідні документи, які надаються постачальником, та мають прикріплюватись до звітів матеріально-відповідальних осіб. До таких документів належать: накладні, товарно-транспортні накладні, специфікації, посвідчення якості, рахунки-фактури тощо. Зазначені документи зіставляються аудитором з внутрішніми документами підприємства роздрібною торгівлі (акти приймання, оприбуткування тощо) для виявлення повноти та відповідності оприбуткування товарів. Виникають ситуації, коли фактична кількість товарів, що надійшли, не співпадає з даними, які вказані у супровідних документах, тому підприємству необхідно скласти акт розбіжностей кількості та якості товарів та висунути претензію постачальнику. Одночасно з аудитом повноти оприбуткування товарів аудитор перевіряє правильність їхньої оцінки відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси», які мають відобразитись за первісною вартістю на баланс підприємства.

Основними джерелами аудиту операцій руху товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі є:

– договори з постачальниками і покупцями, реєстри оперативного обліку і контролю їх виконання;

– договори про матеріальну відповідальність;

– доручення на отримання і відпуск товарів, книга обліку виданих доручень;

– товарно-транспортні накладі, накладні, рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення, виписки з рахунків в банках, товарні звіти, звіти касира і касові книги, векселі, звіти реєстратора розрахункових операцій;

– інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, розрахунки природного убутку, розрахунки витрат на залишок товарів, розрахунки реалізованої торговельної націнки;

– дисконтні карти, реєстри рекламних акцій;

– акти на списання товарних втрат; реєстри аналітичного і синтетичного обліку – журнали, відомості, картки складського обліку, товарні книги;

– фінансова, оперативна, податкова і статистична звітність [13, с. 150].

Системно-орієнтований підхід зовнішнього аудиту руху товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі передбачає перевірку системи внутрішнього контролю. Внутрішній контроль (internal control) – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями – управлінський персонал, а також інші працівники, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно

достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів. Термін «заходи контролю» стосується кожного окремого аспекту одного чи кількох компонентів системи внутрішнього контролю [1, ч. 1 с. 305]. На етапі планування перевірки аудитор має здійснити оцінку внутрішнього контролю, та враховуючи її, обрати відповідні аудиторські процедури. Чим нижча оцінка дієвості системи внутрішнього контролю, тим більше аудиторських процедур по суті необхідно буде виконати.

Внутрішній контроль є невід'ємною частиною управління рухом матеріальних цінностей, їх раціональним використанням, операціями і процесами, пов'язаними з виробництвом та реалізацією продукції і сировини. Внутрішній контроль – система постійного спостереження за ефективністю використання майна суб'єкта господарювання, законністю і доцільністю господарських операцій та процесів, збереження грошових коштів та матеріальних цінностей [11, с. 146].

Доцільно виділити три основні процеси руху товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі: придбання, зберігання та реалізації (табл. 2). На кожному з них відбуваються різні господарські операції, які потребують проведення внутрішнього контролю задля виявлення та усунення чинників, які негативно впливають на діяльність підприємства. Основними завданнями контролю на цих етапах руху товарів є перевірка ефективності використання товарів та стану бухгалтерського обліку і звітності.

Таблиця 2

Основні цілі та завдання внутрішнього контролю руху товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі

Процеси	Господарські операції	Цілі та завдання контролю
Придбання	– вибір постачальника; – умови транспортування; – надходження товарів; – визначення собівартості товарів; – встановлення торговельної націнки.	– перевірка правильності та адекватності оцінки товарів; – встановлення правильності розрахунків та фактів шахрайства стосовно визначення собівартості, торговельної націнки та переоцінки товарів.
Зберігання	– підписання договору з матеріально-відповідальною особою; – інвентаризація товарів на складах та інших місцях зберігання; – перевірка дотримання умов зберігання товарів.	– перевірка відповідності даних супровідних документів з даними складського обліку; – аналіз швидкості псування товарів, що зумовлене природними чинниками; – проведення розслідування стосовно: виявлених нестач та недоцільного використання товарів; – визначення втрат; зайвих та не використовуваних товарів; – встановлення: причин та винних осіб.
Реалізація	– реалізація товарів кінцевим споживачам; – проведення інвентаризації на місцях реалізації товарів; – зарахування грошових коштів від продажу товарів на розрахунковий рахунок та в касу; – визначення доходу; – визначення всіх понесених витрат, пов'язаних з реалізацією товарів; – сплата податку на прибуток; – облік операцій з реалізації товарів.	– контроль за правильністю ведення обліку та місцях реалізації товарів; – перевірка умов зберігання товарів на місцях реалізації; – перевірка справності та звітності реєстраторів розрахункових операцій; – встановлення фактів шахрайства та винних осіб на місцях реалізації товарів; – визначення відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку товарів на місцях реалізації товарів.

Джерело: складено авторами.

Проведення внутрішнього контролю руху товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі умовно можна поділити на три етапи:

1) *Підготовчий.* Призначення суб'єктів внутрішнього контролю та розподілення між ними обов'язків; визначення мети, завдань та об'єктів контролю руху товарів; вибір методів та процедур внутрішнього контролю, які будуть використовуватись; створення Наказу про здійснення внутрішнього контролю; збір необхідної інформації для проведення перевірки руху товарів, такої як: фінансова звітність, дані бухгалтерського обліку, первинна документація, звітність матеріально-відповідальних осіб тощо.

2) *Безпосереднього контролю.* Проведення інвентаризації на складах та інших місцях зберігання товарів; перевірка умов зберігання; перевірка своєчасності та достовірності відображення в обліку господарських операцій руху товарів на всіх етапах; контроль за правильністю здійснення розрахунків стосовно визначення собівартості товарів та встановлення торговельної націнки, а також переоцінки товарів; встановлення винних осіб в разі виявлення фактів шахрайства та розкрадань товарів

3) *Узагальнюючий.* Оформлення результатів проведеного контролю та аналітичних процедур, які були застосовані; встановлення причин виявлених відхилень; підготовка рекомендацій стосовно усунення відхилень; подання звіту за результатами внутрішнього контролю керівництву; контроль за виконанням наданих рекомендацій та управлінських рішень стосовно системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку руху товарів.

Важливим моментом організації контролю руху товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі є створення підрозділу внутрішнього аудиту. Відповідно до МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», внутрішній аудит означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання. До основних завдань внутрішнього

аудиту входять, зокрема, перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Багато підприємств роздрібно́ї торгівлі створюють відділ внутрішнього аудиту як частину структур управління та внутрішнього контролю. Розмір такого відділу, його цілі, завдання, організаційний статус (повноваження та підзвітність) та характер його відповідальності залежать від розміру та структури підприємства роздрібно́ї торгівлі.

В МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» зазначається, що знання і досвід відділу внутрішнього аудиту підприємства можуть бути джерелом інформації при проведенні зовнішнього аудиту для отримання інформації про діяльність підприємства роздрібно́ї торгівлі та ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення. Також підприємство роздрібно́ї торгівлі може мати окремих працівників, які здійснюватимуть процедури ідентичні процедурам відділу внутрішнього аудиту, але якщо такі процедури не виконуються компетентним та об'єктивним відділом, який повинен застосовувати дисциплінований та систематичний підхід (включно контроль якості), то вони будуть прирівнюватись до процедур внутрішнього контролю. Незважаючи на ступінь об'єктивності та самостійності відділу внутрішнього аудиту, він не може мати такого високого рівня незалежності, якого вимагають при проведенні зовнішнього аудиту зовнішнім аудитором при висловленні ним думки щодо показників фінансової звітності. Навіть якщо зовнішній аудитор використовує дані відділу внутрішнього аудиту при висловленні аудиторської думки, він несе особливу відповідальність за наданий ним звіт незалежного аудитора.

Порівняльна характеристика внутрішнього та зовнішнього аудиту на підприємствах роздрібно́ї торгівлі здійснена в табл. 3.

Таблиця 3

Порівняльна характеристика внутрішнього та зовнішнього аудиту на підприємствах роздрібно́ї торгівлі

Критерії	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
1	2	3
Регламентация діяльності	Регламентований на рівні Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Регламентується внутрішніми положеннями підприємства роздрібно́ї торгівлі
Залежність від підприємства	Незалежний	Підконтрольний власнику підприємства роздрібно́ї торгівлі
Обов'язковість	Обов'язковий у випадках, передбачених ст. 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Внутрішній аудит обов'язковий для певних підприємств та банків
Мета організації контролю	Висловлення незалежної думки аудитора стосовно фінансової звітності про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам	Функція внутрішнього аудиту має оцінювати та сприяти удосконаленню процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю

1	2	3
Періодичність контролю	Як правило, не частіше одного разу на рік	Здійснюється безперервно
Ступінь відкритості інформації	Звіт незалежного аудитора оприлюднюється	Звіт за результатами внутрішнього аудиту надається Аудиторському комітету та Раді директорів
Суб'єкти та характер діяльності	Здійснюється незалежними аудиторськими фірмами або аудиторами-підприємцями	Здійснюється працівниками підрозділу внутрішнього аудиту
Підсумкові документи з аудиту	Звіт незалежного аудитора	Звіт за результатами внутрішнього аудиту

Джерело: складено авторами.

Висновки. За результатами дослідження основних аспектів внутрішнього та зовнішнього аудиту, а також внутрішнього контролю руху товарів підприємств роздрібної торгівлі виявлено, що ці види контролю спрямовані на перевірку повноти та своєчасності обліку господарських операцій, виявлення фактів зловживань та порушень, достовірності показників фінансової звітності. Проте, їх завдання відрізняються з позиції суб'єктів та об'єктів процесу контролю.

До основних завдань внутрішнього аудиту входять перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Багато підприємств роздрібної торгівлі створюють підрозділ внутрішнього аудиту як частину структур управління. З вищезазначеного слідує, що зовнішній та внутрішній аудит також спрямовані на перевірку системи внутрішнього контролю підприємства роздрібної торгівлі. Внутрішньогосподарський контроль в свою чергу є системою постійного спостереження за ефективністю використання майна господарського суб'єкта, законністю і доцільністю господарських операцій та процесів, збереження грошових коштів і матеріальних цінностей. Таким чином, зовнішній і внутрішній аудит, а також внутрішній контроль є взаємопов'язаними між собою та мають бути правильно організованими для своєчасного та відповідного виявлення недоліків, пов'язаних з рухом товарів та їх усунення. Правильно організовані контрольні процедури допоможуть підприємству роздрібної торгівлі правильно вести облік та уникати порушень та зловживань під час руху товарів.

4 Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 року, частина 1. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016-2017 рр.. URL: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017>

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

3. Про захист прав споживачів: Закон України від 12.05.1991 р. № 1023-XII, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.help/law/2/>

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246, зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

6. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

7. Бондаренко Н. М., Сімон Г. С. Організація внутрішнього контролю запасів на підприємстві. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету*. 2017. № 23(2). С. 97-100. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/23-2-2017/23.pdf>

8. Аудит: методика і організація: навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік та ін. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.

9. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика. К.: Знання, 2006. 495 с.

10. Дорош Н. І. Оцінювання ризиків при проведенні аудиту. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 4. С. 40-45.

11. Любезна І. В., Галушка Н. Й. Організація та методика внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів на підприємствах целюлозно-паперової промисловості. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 3(36). С. 145-155.

12. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С. 89-92.

13. Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. № 9(226). С. 32–37.

14. Стахов О. І. Аудит руху товарів на підприємствах роздрібно торгівлі. *Молодий вчений*. 2018. № 4(56). С. 147-152.

15. Шевченко Н. В. Критерії та показники оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 82-85.

4 References

1. Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv, Audytorska palata Ukrainy. (2017). Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh [International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services. (Parth 1)]. Kyiv. Retrieved from <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontroliu-yakosti-2016-2017>

2. Verkhovna Rada Ukrainy. (21.12.2017). Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy [On the audit of financial statements and auditing: Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

3. Verkhovna Rada Ukrainy. (12.05.1991). Pro zakhyst prav spozhyvachiv: Zakon Ukrainy [On Consumer Protection: Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>

4. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (10.01.2007). Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku zapasiv [Guidelines for inventory accounting]. Retrieved from <https://zakon.help/law/2/>

5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (20.10.1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy» [National Accounting Standard 9 «Inventories»]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

6. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (30.11.1999). Instruktsiia pro zastosuvannia planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Instructions for use of the chart of accounts for the

accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

7. Bondarenko, N. M., Simon, H. S. (2017). Orhanizatsiia vnutrishnoho kontroliu zapasiv na pidpriemstvi [Organization of internal control of stocks in the enterprise]. *Naukovyi visnyk mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu*, 23(2), 97-100. Retrieved from <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/23-2-2017/23.pdf>

8. Hordiienko, N. I., Kharlamova, O. V., Mizik, Yu. I. et al. (2017). Audyt: metodyka i orhanizatsiia [Audit: methodology and organization] (2nd edition). Xarkiv: KhNUMH im. O. M. Beketova.

9. Dorosh, N. I. (2006). Audyt: teoriia i praktyka [Audit: Theory and Practice]. Kyiv: Znannia.

10. Dorosh, N. I. (2017). Otsiniuvannia ryzykiv pry provedenni audytu [Risk assessment during the audit]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, (4), 40-45.

11. Liubezna, I. V., Halushka, N. Y. (2012). Orhanizatsiia ta metodyka vnutrishnohospodarskoho kontroliu materialnykh zasiv na pidpriemstvakh tseliulozno-paperovoi promyslovosti [Organization and methods of on-farm control of material stocks at the enterprises of pulp and paper industry]. *Halyskyi ekonomichnyi visnyk*, 3(36), 145-155.

12. Sakhno, L. A. (2009). Ekolohichniy oblik i audyt v reformuvanni tradytsiinoi systemy obliku na pidpriemstvi [Environmental accounting and auditing in the reform of the traditional accounting system at the enterprise]. *Oblik i finansy APK*, (1), 89-92.

13. Stankevych, H. (2014). Osoblyvosti systemy vnutrishnoho kontroliu pidpriemstva ta roboty vnutrishnoho audytora [Features of the internal control system and the work of the internal auditor]. *Audytor Ukrainy*, 9(226), 32–37.

14. Stakhov, O. I. (2018). Audyt rukhu tovariv na pidpriemstvakh rozdrubnoi torhivli [Audit of the movement of goods at retailers]. *Molodyi vchenyi*, 4(56), 147-152.

15. Shevchenko, N. V. (2011). Kryterii ta pokaznyky otsinky efektyvnosti derzhavnoho finansovoho kontroliu [Criteria and indicators for evaluating the effectiveness of state financial control]. *Oblik i finansy APK*, (2), 82-85.