

ПЕТРИК

Олена Анатоліївна
auditlena@ukr.net

УДК 657.42

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ДОХОДІВ
ТОРГОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

МАРИНІЧ

Ілля Олександрович
14hh@ukr.netFEATURES OF THE COMMERCIAL
ENTERPRISE'S INCOME AUDIT

професор, доктор економічних наук, завідувач кафедри аудиту, ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана"

кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту, ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана"

У статті розглянуто сутність, особливості та проблеми аудиту доходів торгових підприємств. Проаналізовано законодавчу і нормативну базу здійснення та контролю торговельної діяльності; розкрито специфічні аудиторські процедури і напрями аудиту доходів торгових підприємств.

В статье рассмотрены сущность, особенности и проблемы аудита доходов торговых предприятий. Проанализирована законодательная и нормативная база осуществления и контроля торговой деятельности; раскрыты специфические аудиторские процедуры и направления аудита доходов торговых предприятий.

The article reviews the entity, singularities and problem of the commercial enterprise's income audit. The author analyzed the legislative and regulatory framework of the trading activity's realization and control and disclosed the auditing procedures and directions of the trading enterprise's income audit.

Ключові слова: дохід, торговельна діяльність, аудиторська перевірка

Ключевые слова: доход, торговая деятельность, аудиторская проверка

Keywords: income, trading activity, auditing control

ВСТУП

Сучасний стан економічного розвитку України характеризується суттєвими змінами в організації господарських процесів, зокрема, підвищенням важливості забезпечення ефективності управлінських і контрольних функцій. Все більшого значення набуває незалежний аудит, який надає впевненості користувачам у достовірності фінансової звітності та сприяє підвищенню ефективності управління підприємством. Із впровадженням незалежного аудиту в Україні змінилося розуміння фінансового контролю в цілому, з'явилися нові елементи його методології і організації. Поряд із постійним збагаченням практики аудиторської діяльності, удосконаленням нормативної та методичної бази, розвитком теоретичних основ аудиту, залишається значне коло проблем, які потребують ґрунтовного наукового дослідження.

Важливим видом підприємницької діяльності є торговельна діяльність, яка має провідну роль у розвитку споживчого ринку. Прогресивні зміни у цій сфері за останні роки, а саме використання нових торговельних форматів та технологій продаж, залучення інвестицій та інші, зумовлюють необхідність удосконалення теоретичних і практичних аспектів методики й організації здійснення аудиту торговельних операцій.

МЕТА СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Окремі аспекти теорії та практики аудиту торговельних підприємств висвітлюють у своїх працях такі вітчизняні вчені як Г.М. Верига, Б.М. Занько, М.Д. Корінько, В.І. Крисюк., Л.О. Ліго-ненко, О.А. Петрик, В.С. Рудницький, В.В. Рядська, В.О. Шевчук та інші.

Аналіз літературних джерел свідчить, що порівняно із загальними питаннями аудиту фінансової звітності підприємств, які досить повно висвітлені в науковій і навчальній літературі, особливості аудиту окремих господарських процесів торговельних підприємств потребують більш детального опрацювання. Нині існують певні проблеми в організаційних і методичних підходах до аудиту доходів торговельних підприємств, оскільки проведення перевірки вимагає від аудитора знання нормативно-правових актів, правильне планування аудиторської перевірки, розробку робочих документів по збору аудиторських доказів. Недостатній рівень дослідження окремих питань цієї проблеми, їх теоретичне і практичне значення для забезпечення ефективного розвитку торговельних підприємств і забезпечення достовірності та інформативності їх фінансових звітів зумовлюють актуальність теми статті, її мету та завдання.

Об'єктом дослідження є торговельна діяльність підприємств у частині отримання доходів. Мета статті – дослідження особливостей та проблемних аспектів організації і методики аудиторської

перевірки доходів торгових підприємств. Відповідно до мети було поставлено і вирішено такі завдання: з'ясувати економічну сутність і класифікацію доходів торгових підприємств; розглянути особливості законодавчого і нормативного регулювання торговельної діяльності та порядок його застосування у процесі аудиту доходів торгових підприємств; вивчити вплив особливостей торговельної діяльності на формування методики аудиту доходів.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У процесі написання статті було використано наукові методи, що ґрунтуються на системному аналізі економічних явищ і синтезі їх результатів. Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні акти, що регулюють питання визначення та аудиту доходів; наукові праці, періодичні фахові видання, інтернет-ресурси.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

ДСТУ 4303-2004 "Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять" надає таке визначення поняття «торговельна діяльність» – це ініціативна, систематична, виконувана на власний ризик для одержання прибутку діяльність юридичних і фізичних осіб щодо купівлі та продажу товарів кінцевим споживачам або посередницькі операції, або діяльність із надавання агентських, представницьких, комісійних та інших послуг у просуванні товарів від виробника до споживача [1].

Відповідно до п. 1 ст. 263 Господарського кодексу України господарсько-торговельною є діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання в сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання, а також допоміжна діяльність, яка забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг [2].

Суб'єкти торговельної діяльності мають певні особливості функціонування, що, відповідно, впливає на специфіку організації аудиторської перевірки в торгових організаціях:

1) специфічна система обліку руху товарів. Бухгалтерський облік роздрібного товарообороту ведуть тільки у вартісному вираженні за цінами продажу;

2) великі запаси товарно-матеріальних цінностей, тому їх інвентаризація є важливою ділянкою аудиторської перевірки;

3) специфічна система обліку витрат. Видатки торгових підприємств утворюють витрати обігу, які обліковують за видами, статтями і покривають за рахунок доходів підприємства. У торгівлі не застосовують такі поняття, як "калькуляція", "собівартість";

4) особливий порядок визначення доходу від реалізації, який формується за рахунок торгових націнок на реалізовані товари.

Розглядаючи доходи торгового підприємства в системі показників його економічного розвитку, слід зазначити, що це найважливіший фінансовий показник, який є джерелом покриття поточних витрат, сплати ПДВ та формування прибутку підприємства. Від його розміру залежить оплата

праці, формування чисельності та складу працівників, податкова політика, можливість розвитку матеріально-технічної бази, фінансування відтворювальних процесів, виплати дивідендів тощо.

Відповідно П(С)БО 9 «Дохід» визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи [3].

Метою аудиту доходів є оцінювання достовірності, повноти, своєчасності та законності їх відображення за видами бухгалтерського обліку та звітності відповідно до прийнятої облікової політики.

Аудиторська перевірка доходів вимагає їх системної класифікації за окремими складовими, а саме:

I. Залежно від виду діяльності, від здійснення якої отримано доходи, виокремлюють:

1) доходи від торгової діяльності, тобто від продажу товарів, надання платних додаткових торговельних послуг;

2) доходи від виробничої діяльності, до складу яких належать: виручка від реалізації всіх видів товарної продукції, напівфабрикатів, відходів (при наявності власного виробництва); виручка від послуг промислового характеру (ремонтно-будівельних, транспортних), що виконані та реалізовані стороннім споживачам;

3) доходи від посередницької діяльності, отримані у вигляді: суми комісійних винагород (%); додаткової виручки від реалізації продукції, робіт, послуг, якщо підприємство є посередником і бере участь у розрахунках при виконанні домовленості; доходів від робіт (послуг), які виконані тимчасовими творчими колективами для інших підприємств;

4) доходи від інвестиційно-кредитної діяльності, до складу яких входять: доходи, отримані від пайової участі в спільних підприємствах; доходи, отримані від надання майна в оренду (лізинг); дивіденди (%), отримані за акціями, облігаціями та іншими цінними паперами, що придбані підприємством; відсотки від надання комерційного кредиту; доходи від депозитних вкладів підприємства тощо;

5) доходи від продажу майнових та інтелектуальних прав (власності) підприємства, отримані при реалізації: майна підприємства; матеріальних обігових коштів; нематеріальних активів ("ноу-хау", патентів, фірмових знаків, торгової марки, програмних продуктів);

6) інші види доходів: доходи від курсової різниці валютних коштів та цінних паперів, які належать підприємству; суми економічних санкцій та відшкодувань збитків, отриманих підприємством; доходи від об'єктів соціально-побутової сфери підприємства.

II. Залежно від повноти відображення та походження доходів розрізняють:

1) бухгалтерські доходи, які відображаються на рахунку реалізації готової продукції використовуються для визначення фінансових результатів діяльності;

2) приховані доходи, ще не відображені на рахунку реалізації. До них належать цільові кошти, отримані від підприємств-покупців (замовників) для власних потреб підприємства, поповнення фонду ризику; резервного фонду;

3) цільові кошти у вигляді безповоротної фінансової допомоги та безоплатно наданих товарів;

4) доходи, отримані від товарообмінних операцій, які визначаються розрахунковим шляхом, виходячи з різниці в ціні на товарно-матеріальні цінності, які обмінюються;

5) фактично отримані доходи у зв'язку з реалізацією товарів за цінами, нижчими за закупівельні ціни (собівартість); їх розмір розраховується, виходячи з цін реалізації аналогічної продукції у відповідний період.

Ці категорії доходів повинні бути особливим об'єктом аудиту з метою підтвердження правильності їх оподаткування.

Досить важливим аспектом здійснення аудиторської перевірки є її належне інформаційне забезпечення. Під час проведення аудиту доходів торгових підприємств аудитор необхідно перевірити не тільки правильність ведення бухгалтерського обліку і достовірність формування показників фінансової звітності, а також враховувати вимоги численних законодавчих і нормативних актів у сфері торгівлі, зокрема основних з них:

1. Закон України "Про захист прав споживачів" від 12.05.91 р. № 1023 (з наступними змінами і доповненнями).

2. Закон України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" від 01.06.2000 р. № 1776 (із змінами та доповненнями).

3. Перелік окремих форм і умов проведення діяльності в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.08.2000 р. № 1336 (зі змінами та доповненнями).

4. Порядок провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833 (зі змінами та доповненнями).

5. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, нищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 (зі змінами та доповненнями).

6. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, у редакції наказу Міністерства економіки України 02.03.2010р. № 226 (зі змінами та доповненнями).

7. Інструкція з обліку роздрібного товарообороту та товарних запасів, затверджена Мінстатом України від 28.12.96 р. № 389.

8. Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого

споживання, продукції виробничо-технічного призначення і надлишкових товарно-матеріальних цінностей, затверджене наказом Мінекономіки і Мінфіну України від 15.12.99 р. № 149/300 (зі змінами та доповненнями).

Значна кількість законодавчих і нормативних актів по регулюванню торговельної діяльності вимагає особливої уваги при веденні її бухгалтерського обліку та при здійсненні аудиторських перевірок.

Аудитор має приймати до уваги, що торговельна діяльність повинна здійснюватись із дотриманням встановлених вимог, зокрема: забезпечення прав споживачів; наявність цінників, документів, що підтверджують якість товарів, тощо; дотримання санітарних вимог; наявність контрольної ваги, реєстраторів розрахункових операцій та інших засобів вимірювальної техніки; дотримання термінів та умов зберігання товарів; дотримання правил продажу відповідних товарів; при розрахунках з покупцями має бути забезпечена достатня кількість розмінної монети, приймання зношених купюр та інші.

Методичні підходи до процесу організації процедур отримання аудиторських доказів для операцій циклу реалізації й отримання доходів базуються на загальноприйнятій класифікації доходів, що визначаються стандартами фінансової звітності.

Аудит доходів торгових підприємств має деякі специфічні напрями перевірки.

1. Перевірка наявності дозволів на здійснення торгової діяльності. Відповідно до законодавства суб'єкти підприємницької діяльності — юридичні особи для здійснення торгівлі повинні мати: свідоцтво про державну реєстрацію; дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (рішення сесії місцевої ради) або договір оренди приміщення; ліцензії або їх копії, затверджені органом, який її видав; квитанцію про сплату ринкового збору за торгівлю на ринку; документи з оприбуткування товару (накладні, сертифікати якості); електронний контрольно-касовий апарат, що використовується у торгівлі в стаціонарних приміщеннях; а в окремих випадках, передбачених законодавством, товарно-касову книгу.

Порядок організації і здійснення торгової діяльності в Україні передбачає виконання суб'єктами господарювання певних вимог і норм, встановлених чинним законодавством. Однією з таких вимог є ліцензування.

Ліцензуванню підлягають види діяльності, які впливають на здоров'я людини (торгівля спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами, оптова та роздрібна торгівля лікарськими засобами); безпеку держави (торгівля вогнепальною зброєю невійськового призначення та боєприпасами до неї, холодною зброєю, пневматичною зброєю) [4]. Тому під час перевірки наявності ліцензій необхідно, звернувшись до законодавства, визначити, які саме ліцензії повинна мати конкретна торгова фірма, та порівняти з фактичними, які обліковуються на рахунку 127 "Інші нематеріальні активи".

3 1 січня 2015 року відмінено збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Тобто при здійсненні господарської діяльності в 2015 році придбавати торгові патенти уже не потрібно. Зазначена норма передбачена Законом України від 28.12.14 року №71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи».

2. Перевірка наявності та правильності сертифікації товарів. Об'єктом сертифікації є продукція, призначена для продажу. Проводиться обов'язкова і добровільна сертифікація продукції. Обов'язкова сертифікація здійснюється в державній системі сертифікації відповідно до Переліку продукції, що належить обов'язковій сертифікації в Україні [5]. Добровільну сертифікацію можуть здійснювати підприємства, на які покладена функція органу з добровільної сертифікації і які подають Державному комітету статистики України інформацію для реєстрації виданих сертифікатів в установленому порядку.

3. Інвентаризація. Організація, техніка й документальне оформлення проведення інвентаризації встановлені Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 р. № 879. Згідно регламентів цього документу аудитор має переконатись, що інвентаризація на торговельному підприємстві проведена в установленому порядку, а виявлена нестача торгових запасів у межах установлених норм природного убутку списана за розпорядженням керівника підприємства на витрати. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей і лишків внаслідок пересортиці. За відсутності норм природного убутку виявлені втрати розглядаються як нестача понад норму; нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, у разі якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством. Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці товарів допускається тільки щодо їх запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в одній і тій самій матеріально відповідальній особі [6].

4. Перевірка правильності формування цін на товари. Ціна товару встановлюється як договірна між продавцем і споживачем.

Аудитор має отримати підтвердження, що до первинної вартості придбаних товарів підприємство зараховує витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування товарів, страхування ризиків транспортування та інші витрати, пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, придатного до продажу.

Згідно з п. 22 П(С)БО 9 "Запаси" сума торгових націнок на реалізовані товари визначається як

добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів на середній відсоток торгових націнок [7].

5. Перевірка наявності безтоварних операцій. У практиці фінансово-господарської діяльності торгового підприємства часто трапляються такі порушення, як безтоварні операції. Сутність їх полягає в тому, що підробленими документами оформлюються операції, яких не відбувалося, з руху товарів з дотриманням встановлених правил їх оформлення. Безтоварні операції можуть як повністю, так і частково бути фіктивними, але всі вони спрямовані на розкрадання товарів або на привласнення грошових коштів. Найпоширенішими серед них є:

- перекриття нестач в одних місцях зберігання надлишками в інших;
- оприбуткування матеріалів, які не надійшли на підприємство з метою привласнення призначених для їх придбання грошових коштів;
- списання фіктивно оприбуткованих матеріальних цінностей на витрати діяльності;
- приписки обсягів надходження з метою фіктивного списання товарів;
- приховування нестач товарів при інвентаризації та інші.

Ефективність перевірки наявності безтоварних операцій залежить від точного визначення ознак, які характеризують можливість їх здійснення, зокрема таких:

- невідповідність показників у різних примірниках одних документів, що знаходяться у постачальника й одержувача товарів;
- відсутність платіжних доручень підприємства-покупця про оплату вартості будь-яких товарів;
- відсутність дозволу посадових осіб на внутрішнє переміщення товарів;
- невідповідність даних у документах про рух товарів даним транспортних документів;
- відсутність транспортних документів, які засвідчують перевезення відвантажених товарів, а також документів на нарахування заробітної плати за вантажно-розвантажувальні роботи;
- відсутність пропусків на вивезення і доручень на отримання товарів.

Варто звернути увагу, що виявлені при перевірці документів зазначені вище ознаки самі по собі не є безумовними свідченнями фактичного здійснення безтоварних операцій. Вони можуть бути результатом технічних помилок бухгалтера і потребують отримання додаткових аудиторських доказів.

ВИСНОВКИ

Ринкові умови господарювання торгових підприємств обумовили зміну підходів до розуміння змісту та сутності їх доходів, виникнення нових джерел їх отримання, а також визначили взаємозв'язок доходів із основними складовими торговельного процесу. Аудит торговельних доходів має здійснюватися із урахуванням особливостей процесу торгівлі, організаційної структури, масштабів і специфіки діяльності торгових підприємств. Крім захисту інтересів зовнішніх користувачів звітності торговельних підприємств

аудитори повинні задовольняти потреби його внутрішньогосподарського управління, ефективність якого залежить від адекватного інформаційного забезпечення планування, обліку, аналізу аудиту доходів. Серед напрямів удосконалення управління і контролю доходів торгових підприємств за наслідками аудиторської перевірки можна визначити наступні:

а) уточнення класифікації доходів торговельної діяльності для сприяння проведення їх повної і всебічної аудиторської перевірки;

б) покращення системи обліку та звітності для цілей ефективного управління доходами;

в) прогнозування, планування і складання бюджету доходів на майбутній період з урахуванням особливостей діяльності підприємства;

г) забезпечення повного дотримання законодавчих і нормативних вимог у сфері торговельної діяльності.

Список використаних джерел

1. Національний стандарт України «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять». ДСТУ 4303:2004. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dt-kt.com/natsionalniy-standart-ukrayini-dstu-4303-2004-rozdribna-ta-optova-torgivlya/>

2. Господарський кодекс України, затверджений Верховною радою України від 16.01.2003 № 436-

IV (із змінами і доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>

4. Закон України «Про ліцензування господарської діяльності» від 02.03.2015 р. № 222-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/222-19>

5. Перелік продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні, затверджений наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України 06.11.2013 № 1308. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0466-05>

6. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#n16>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>