

УДК 621.002:658.56

Очеретько Л.М.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту  
Подольська А.О.  
Запорізький національний технічний університет

## АУДИТ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Ocheretko L.M.,  
cand.sc.(econ.), assistant professor the department of accounting and auditing  
Podolska A.O.  
Zaporizhia National Technical University

## THE AUDIT OF COMMODITY STOCKS OF RETAIL TRADE ENTERPRISES

**Постановка проблеми.** Розглядаючи управління продажами як методологію ринкової діяльності, яка визначає стратегію й тактику підприємств в умовах конкуренції, необхідно зазначити, що ключовим завданням підприємств торгівлі на сучасному етапі стає орієнтація на споживача. Це означає, що будь-яке управлінське рішення щодо того, за допомогою яких методів продажу здійснювати торговельну діяльність конкретному магазину, які методи активізації продажу при цьому застосовувати, види дисконтних карток вводити, за яких умов їх видавати і які знижки надавати власникам дисконтних карток, проводити розпродаж шляхом уцінки чи запровадження знижок має базуватися на результатах оперативного контролю та результатах ініціативного аудиту товарних запасів торговельного підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання аудиту товарних запасів торговельних підприємств розглядалися в наукових роботах М.Т. Білухи, В.С. Рудницького, С.Я. Зубілевича, Р. Доджа, П.І. Камишанова, А.Д. Шеремета, В.П. Суйца, О.В. Ковальова, Ю.П. Константинова, В.І. Подольського та ін. Аналізуючи науковий внесок вчених, слід зазначити, що науково-методична база аудиту товарних операцій підприємств роздрібною торгівлі не повною мірою задовольняє потреби управління. Крім того, вона не адаптована до підприємств сучасних торговельних форматів: гіпер- і супермаркетів; роздрібних торговельних мереж; магазинів дискаунтерів та спеціалізованих торговельних підприємств, що саме і обумовило потребу у подальших дослідженнях з даної тематики.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягає в удосконаленні методики та послідовності проведення аудиту товарних запасів торговельних підприємств роздрібною торгівлі шляхом чіткого виокремлення етапів аудиту за стадіями обігу товарів у роздрібній торгівлі.

**Виклад основного матеріалу досліджень і публікацій.** Забезпечення безперервності процесу реалізації товарів та обслуговування покупців потребує створення на торговельному підприємстві певного обсягу товарних запасів.

Під товарними запасами торговельного підприємства розуміють сукупність товарів, призначених для подальшого продажу, що знаходяться в процесі переміщення від виробника до споживача (рис.1).

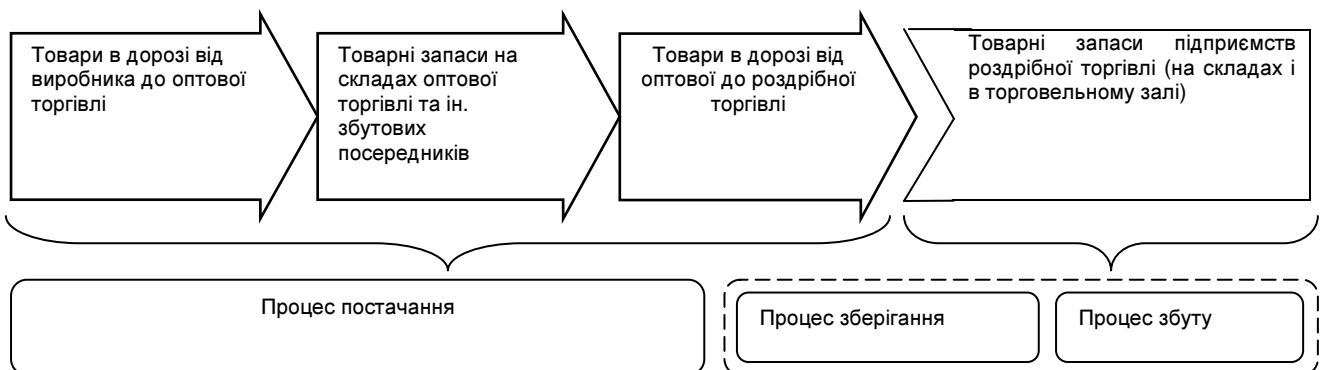


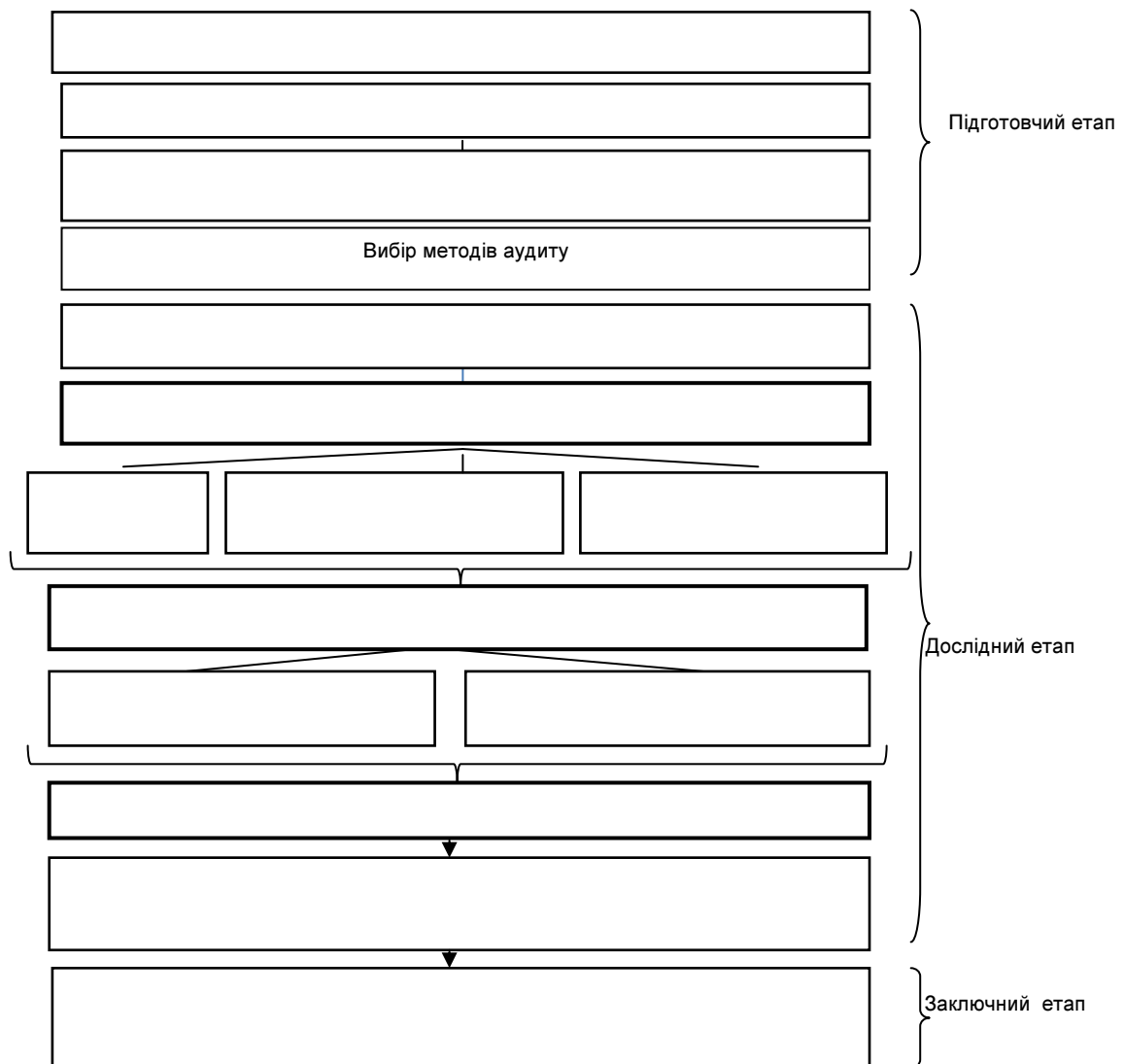
Рис. 1. Стадії обігу товарних запасів у роздрібній торгівлі

Довідково: авторське бачення

Метою проведення аудиту товарних запасів торговельних підприємств є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо постачання товарів; повноти та правильності відображення первинних даних з обліку товарів у зведених регістрах; правильність ведення обліку товарів відповідно до законодавчих та нормативних актів загальнодержавного та локального характеру; достовірність відображення залишку товарів у звітності; відображення витрат на придбання, зберігання та реалізацію тощо.

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор має вивчити всі документи, за допомогою яких можливо відтворити ланцюг господарських фактів від придбання товарів до їх реалізації. Зокрема, документи оперативного обліку (наприклад, щоденні оперативні дані про рух дефіцитних основних і допоміжних матеріалів та інша оперативна інформація, визначена керівництвом суб'єкта господарювання залежно від його специфіки), документи складського обліку, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, інформацію з діловодства (накази про зміну матеріально-відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій тощо), висновки спеціалістів (щодо якості та придатності товарів, доцільності їх придбання, списання) тощо [11, с.197-200].

Послідовність проведення аудиту товарних запасів торговельного підприємства подано на рис. 2.

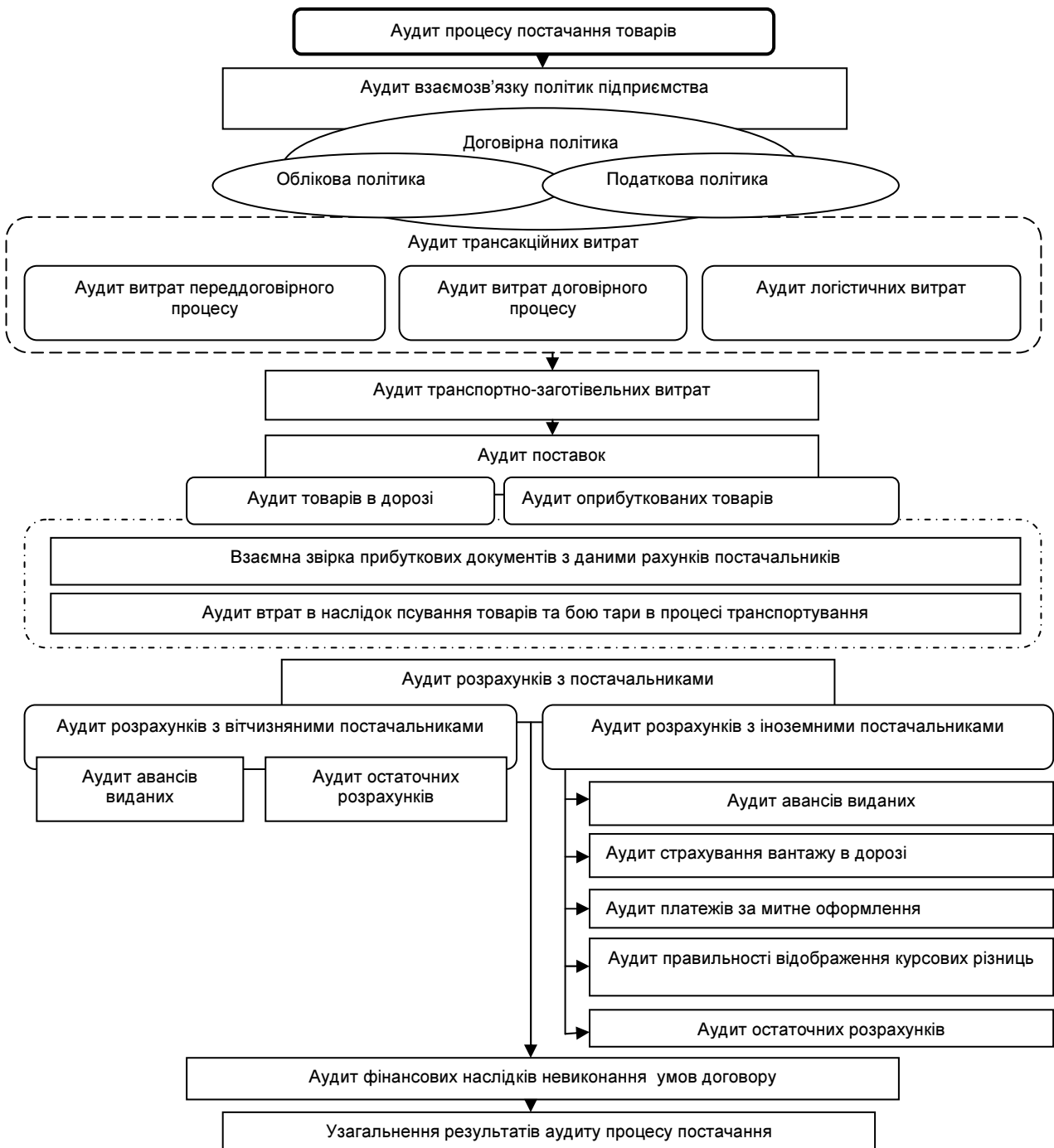


**Рис. 2. Послідовність аудиту товарних запасів торговельного підприємства**

*Довідково: авторське бачення*

Дані рис. 2 стверджують, що аудит товарних запасів торговельного підприємства доцільно розмежувати окремо за процесом постачання, зберігання та реалізації (рис. 3-5).

Під час аудиту процесу постачання (рис. 3) початково доцільно встановити наявність взаємозв'язку між договірною, обліковою та податковою політикою підприємства з тієї причини, що саме договірна політика торговельного підприємства передбачає забезпечення оптимізації договірної діяльності, впливу її на систему бухгалтерського обліку та оподаткування [5, с.145].



**Рис. 3. Послідовність аудиту процесу постачання товарів**

*Джерело: авторське бачення*

Договірна політика тісно пов'язана з трансакційними витратами підприємства, тобто витратами на супровід бізнес-діяльності, оскільки вони охоплюють витрати: на вивчення ринку, оцінку та вибір постачальників, організацію майбутньої діяльності, ведення переговорів; витрати по укладенню договорів та вирішення спірних питань; витрати на забезпечення того, щоб учасники додержували досягнутої домовленості тощо [3, с. 66]. Тож, наступним етапом аудиту в обов'язковому порядку має стати аудит трансакційних витрат.

В подальшому аудитор доцільно перейти до вивчення транспортно-заготівельних витрат (далі - ТЗВ), оскільки, згідно з п.9 П(С)БО 9 «Запаси», витрати на транспортування товару та на навантажувально-розвантажувальні роботи включаються у вартість товару. Отже, аудиторі необхідно здійснити зіставлення даних про витрати з доставки товару від постачальників, що містяться в дорожніх листах вантажного автотранспорту, актах виконаних робіт (послуг), талонах замовника, рахунках орендарів, з оборотами за дебетом субрахунку 281 «Товари на складі». Слід звернути увагу, що вартість ТЗВ має включатись до витрат у момент реалізації (відвантаження товару), але не в момент здійснення

витрат. Тож, в іншому випадку аудитор повинен зафіксувати порушення, яке тягне за собою спотворення обліку та звітності, а також неправильне формування ціни реалізації на товар [4].

Наступним етапом аудиту процесу постачання має стати аудит процесу поставки, який, на нашу думку, має включати перевірку товарів в дорозі та перевірку оприбуткованих товарів. При здійсненні аудиту товарів в дорозі слід пам'ятати, що дата оприбуткування товарів на склад може не відповідати даті взяття товарів на облік, оскільки документи, що підтверджують право власності підприємства на товар складаються у момент передачі права власності на них, а оприбуткування товарів здійснюється після одержання повної інформації про вартість імпортованих товарів, що надійшли, і передачі їх у підзвіт матеріально-відповідальним особам.

Аудит оприбуткування товарів від вітчизняних товаровиробників є традиційним як аудит звичайних матеріальних цінностей. Водночас при аудиті оприбуткування імпортованих товарів аудитор повинен звернути увагу на особливості їх оприбуткування. Зокрема, приймання імпортованих товарів повинне здійснюватись на підставі прийомного акта й акта експертизи Торгово-промислової палати. Якщо під час аудиторської перевірки виявлено, що постачання товару на адресу резидента здійснено в повному обсязі, але в супровідних документах інофірмою неправильно відображена вартість товару, то виникає потреба передекларувати цей товар. При перевірці розрахунків за придбаний імпортований товар аудитор має перевірити вартість його транспортування, витрати по страхуванню та митному оформленні, умови здійснення розрахункових операцій та наслідки невиконання умов договорів поставок. А отже, як бачимо, процес поставки товарів тісно пов'язаний з процесом розрахунків з постачальниками.

При аудиті розрахунків з постачальниками слід звернути увагу як на видані аванси (передоплату), так і на остаточні розрахунки з постачальниками. За авансами, виданими під поставку матеріальних цінностей, виставленими акредитивами, векселями аудитор має визначити повноту оприбуткування товару і з'ясувати, чи не минули строки поставки та встановити причини затримки їх надходження. Результати аудиту процесу постачання товарів мають бути узагальнені у проміжному висновку.

Аудит процесу зберігання товарів (рис. 4) слід розпочинати з інвентаризації товарів, яку на підприємствах торгівлі доцільно проводити з використанням систем радіочастотної ідентифікації (RFID – технології), що надає можливість автоматично збирати інформацію про об'єкт без втручання людини і з мінімальною кількістю помилок та дозволяє збільшити швидкість проведення інвентаризації в декілька разів, зменшити навантаження на персонал, зафіксувати інформацію про фактичне місцезнаходження кожного товару, скоротити витрати на ведення паперового документообігу та забезпечити повну прозорість обліку та контролю товарних запасів [6, с.139].

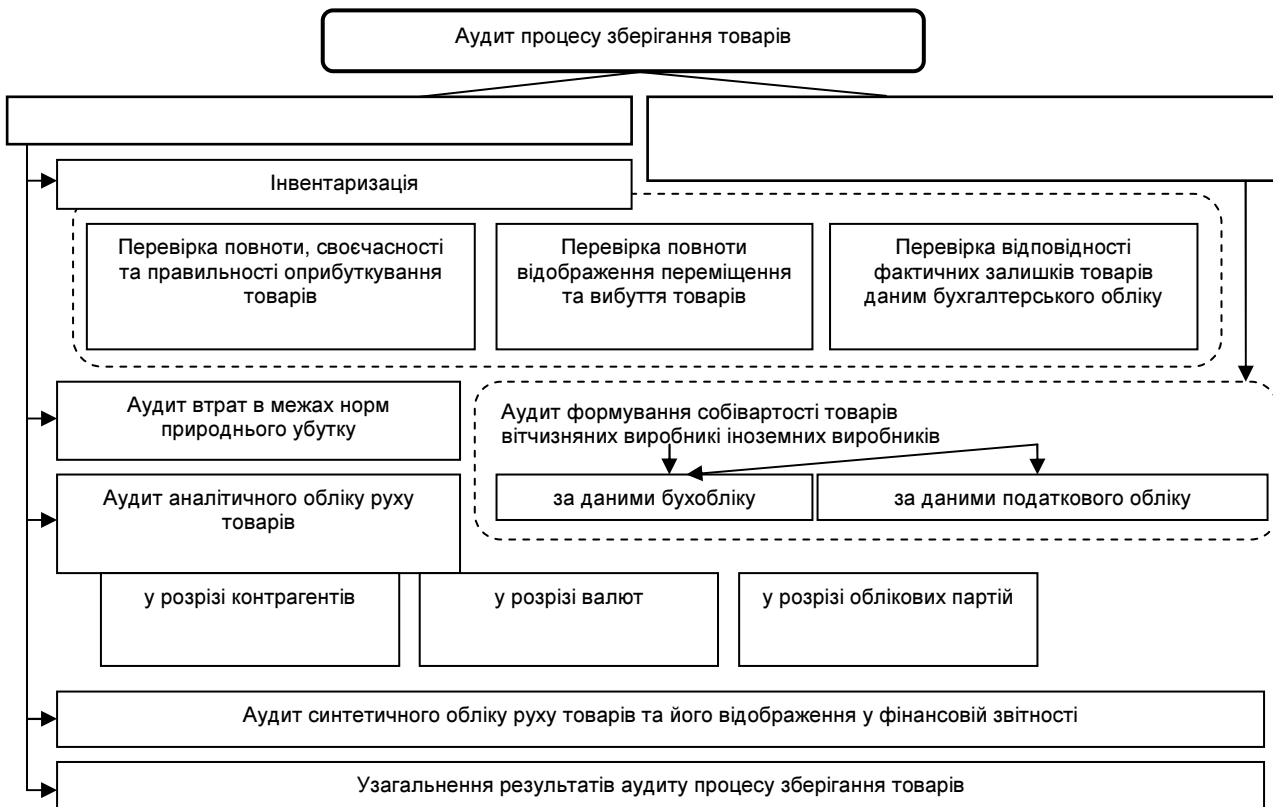


Рис. 4. Послідовність аудиту процесу зберігання товарів

Джерело: авторське бачення

Якщо під час документальної перевірки результатів проведеної клієнтом інвентаризації у аудитора не виникло сумнівів, він має проаналізувати виявлені порушення, з'ясувати причини їх виникнення та розробити рекомендації і заходи по їх усуненню. В іншому випадку аудитор може запропонувати керівництву торговельного підприємства провести вибірккову інвентаризацію в його присутності [2, с.5].

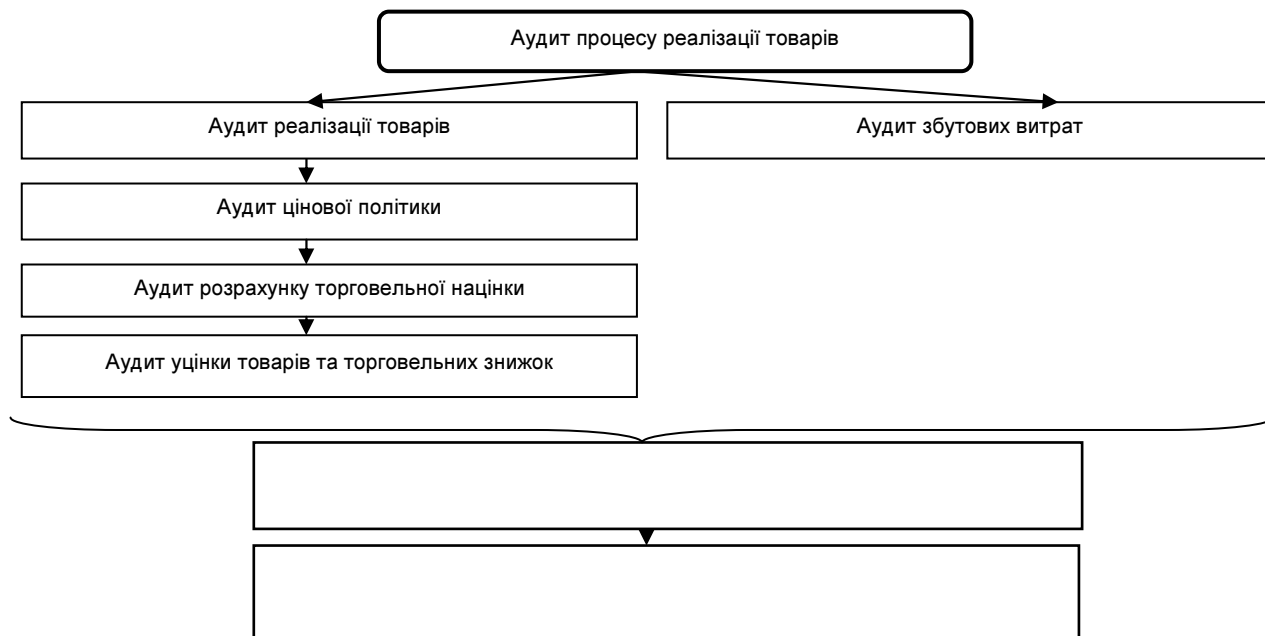
Наступним етапом аудиту має стати перевірка формування собівартості придбаних товарів та розподіл транспортно-заготівельних витрат. Згідно з п.9 П(С)БО 9 «Запаси», включення транспортно-заготівельних витрат до собівартості товарів здійснюються або методом прямого розподілу, або збірно-розподільчим методом. Тож, під час аудиторської перевірки необхідно не тільки перевірити правильність їх розподілу, а й встановити доцільність застосування того чи іншого методу.

Особливу увагу аудитором має бути відведено і перевірки втрат у межах норм природнього убутку. Списання втрат товарів у межах норм природнього убутку регулюється затвердженими центральними органами виконавчої влади та погодженими Міністерством фінансів України нормативами та нормами розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ, а отже втрати товарів у межах норм природнього убутку обов'язково повинні мати відображення як у фінансовому, так і в податковому обліку. Згідно ПКУ, до податкових витрат можна віднести лише втрати матеріальних цінностей в межах відповідних норм втрат (пп. 138.8.5 «и» п. 138.10.1 щодо нестач і втрат внаслідок псування матеріальних цінностей, п. 140.3 ст. 140 щодо втрат у межах норм природнього убутку). Отже, понаднормові суми втрат товарів не повинні потрапляти до податкових витрат, оскільки їх вважають такими, що не використані в господарській діяльності.

Що стосується ПДВ, то ситуація майже аналогічна. Втрати товарів у межах норм природнього убутку не впливають ні на податковий кредит, ні на податкові зобов'язання. Однак податковий кредит за понаднормативними втратами має бути відсторнованим. При цьому сторнування має відбуватись шляхом нарахування податкових зобов'язань. Принаймні так зазначено в п. 189.1 ПКУ [7].

Аудит аналітичного обліку руху товарних запасів має здійснюватись за об'єктами аналітики (по підприємству в цілому, по відділах торговельного залу (для планування мотиваційної політики), товарних групах, товарних позиціях, брендів компаній та/або постачальників). Під час аудиту аналітичного обліку товарів аудитор має перевірити своєчасність та правильність відображення операцій по руху товарів у відповідних регістрах обліку (журналах № 3, 5, 5А та відомостях до них) та фінансовій звітності. Результати аудиту процесу зберігання товарів мають бути узагальнені у проміжному висновку.

Ретельної уваги аудитора заслуговують і особливості процесу реалізації товарів (рис. 5).



**Рис. 5. Послідовність аудиту процесу реалізації товарів**

*Джерело: авторське бачення*

На етапі аудиту процесу реалізації товарів аудитор має ознайомитись з ціновою політикою підприємства та на підставі даних аналітичного обліку субрахунків 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі» та 285 «Торговельна націнка» впевнитись у правильності нарахування торгової націнки, яка визначається підприємством самостійно, виходячи з кон'юнктури ринку, умов платежу, середньої ринкової ціни, попиту та пропозиції на окремі товари.

Варто наголосити, що особливим етапом перевірки процесу реалізації є аудит уцінки товарів та торговельних знижок. Порядок уцінки та зниження ціни окремих груп товарів регламентовано Положенням про порядок зниження ціни і реалізації залежалої продукції з групи товарів широкого споживання і продукції виробничо-технічного призначення, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 15.12.99 р. № 149/300. Відповідно до цього документа зниження ціни товарів дозволяється лише за рішенням керівника підприємства за наявності:

- товарів, що залежалися (не реалізовані більше ніж 3 місяці і не мали попиту);
- товарів, що частково втратили свою первісну якість [10].

Для обґрунтування продажу товарів за результатами уцінки на торговельному підприємстві до початку розпродажу товарів має бути виданий наказ, який регламентуватиме порядок і умови продажу товарів за зниженими цінами. Тож, аудитор має впевнитись у наявності такого наказу та правильності відображенні уцінки в описі-акті. Опис-акт має складатись на підприємствах роздрібною торгівлі - у кожному відділенні (секції) магазину чи в іншій торговій одиниці у двох примірниках і підписуватись членами комісії, які проводили уцінку, а також матеріально-відповідальними особами. Якщо деякі товари уцінюються повторно, то в описах-актах має бути зазначена ціна як після першої, так і після другої уцінок [1].

При перевірці правильності відображення в обліку торговельних знижок аудитор має звернути увагу, що за умови оголошення торговельним підприємством розпродажу у податковому обліку згідно з пп. 153.2.1, 153.2.3 ПКУ дохід від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, неплатникам податку на прибуток (у тому числі фізособам та нерезидентам) визначається відповідно до договірних цін, але не нижче звичайних цін на такі товари, що діяли на дату такого продажу, якщо договірна ціна на ці товари відрізняється більше ніж на 20% від звичайної ціни на них. Отже, при обчисленні об'єкта оподаткування дохід від продажу товарів має визначатись із договірної ціни товарів, але не меншої за звичайну ціну, що діяли на дату продажу, оскільки покупці товарів - фізичні особи не є платниками податку на прибуток [7].

Під час реалізації товарів зі знижками їх розмір має окремо фіксуватись в касових чеках і щоденному звіті. У зазначених документах також окремо має бути виділена вартість проданих товарів за роздрібними цінами без обліку наданих знижок та фактичний виторг від реалізації товарів з урахуванням знижок. Тож, дохід згідно п. 8 П(С)БО 15 [9] має відображатись в сумі фактично отриманої компенсації (виторгу в касу).

Оскільки при передачі товарів у роздрібну торгову мережу в обліку була відображена торгова націнка, то при їх реалізації цих товарів повинна бути списана така сама торгова націнка, що забезпечить обчислення правильної суми собівартості реалізованих товарів і залишку торгової націнки. Ніяких перерахунків і коригувань у зв'язку з наданням знижки проводити не потрібно. Таким чином, розрахунки мають бути зроблені у відповідності до п.16 П(С)БО 9 без обліку наданих знижок [8]. Результати аудиту процесу реалізації товарів мають бути узагальнені у проміжному висновку.

На підставі проміжних висновків має бути складений аудиторський висновок про повноту та достовірність відображення в фінансовій звітності руху товарних запасів торговельних підприємств, в якому мають бути відображені виявлені порушення та подані практичні рекомендації щодо їх уникнення в подальшій практиці.

**Висновки з проведеного дослідження.** Запровадження на практиці запропонованої послідовності проведення аудиту товарів дозволить аудиторіві провести якісну перевірку збутової діяльності торговельного підприємства та надати керівництву підприємства практичні рекомендації щодо підвищення ефективності збутової (операційної) діяльності підприємства та забезпечення його сталих позицій на ринку.

#### Література

1. Білова Н. В. Знижки та розпродажі: правила відображення в обліку [Електронний ресурс] / Н. В. Білова. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html>
2. Беренда Н.І. Особливості аудиту роздрібного товарообороту / Н.І. Беренда, С.А. Тесленко // Наук. пр. Нац. ун-ту харч. технологій. – 2006. – № 19, ч. 2. – С. 5-8.
3. Бонарев В.В. Трансакційні витрати як економічна категорія / В.В. Бонарев // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»: збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Випуск 8(29). – Ч. 2. – Луцьк, - 2011. – С. 65-78.
4. Граковський Ю. Аудит транспортних витрат на підприємствах оптової торгівлі / Ю. Граковський // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.n-auditor.com.ua/uk/component/na>.
5. Кузьмін Дн.Л. Організація договірної процесу: обліково-правовий аспект / Дн.Л. Кузьмін, К.В. Романчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 1 (55). – С. 145-146.
6. Нестеренко О.О. Роль внутрішнього аудиту в управлінні підприємством роздрібною торгівлі / О.О. Нестеренко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Черкаси: ЧДТУ, 2010. – Випуск 25. – Ч. 1. – С. 139-144.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

8. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhgalter911.com>
9. Дохід : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99>
10. Положення про порядок зниження ціни і реалізації залежалої продукції з групи товарів широкого споживання і продукції виробничо-технічного призначення, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 15.12.99 р. № 149/300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
11. Череп О.Г. Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах / О.Г. Череп, І.В. Буряк // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С. 197-200.

## References

1. Bilova, N.V. Discounts and closeouts: rules recognition in accounting, available at: <http://nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html>
2. Berenda, N.I., Teslenko, S.A. (2006), Peculiarities of retail audit, *Nauk. pr. Nats. un-tu kharch. tekhnolohii*, no 19, part 2, pp. 5-8
3. Bonarev, V.V. (2011), "Transaction costs as an economic category", *Economic sciences, Series "Accounting and Finance"*, Collection of scientific works, *Lutskiy natsionalnyi tekhnichnyi universytet*, issue 8(29), part 2, Lutsk, Ukraine, pp. 65-78
4. Grakovskiy, Yu. Audit of transportation costs at the enterprises of weed trade", available at: <http://www.n-auditor.com.ua/uk/component/na>.
5. Kuzmin, Dn.L., Romanchuk, K.V. (2011), Organization of the contract process: accounting and legal aspects, *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, Zhytomyr, Ukraine, ZhDTU, no. 1 (55), pp. 145-146
6. Nesterenko, O.O. (2010), The role of internal audit in the enterprise management of retail trade, Collection of scientific works of Cherkasy State Technological University, Series "Economic sciences", Cherkasy, Ukraine, CHDTU, issue 25, part 1, pp. 139-144.
7. Tax Code of Ukraine from 02.12.2010, no. 2755-VI (with changes and amendments), available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
8. Inventories: Regulation (Standard) of Accounting 9, approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 20.10.99, no. 246, available at: <http://www.buhgalter911.com>
9. Income: Regulation (Standard) of Accounting, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99>
10. Regulation on the procedure of reducing price and implementation of the dependent production from a group goods for popular demand and products of manufacturing and technical purposes, approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 15.12.99, no. 149/300, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
11. Cherep, O.H., Buriak, I.V. (2010), The methodology of the audit of inventories at large industrial enterprises, *Visnyk ZhDTU*, no. 3(53), pp.197-200.

УДК65.012.123

**Абесінова О.К.,**  
*к.е.н., ст.викладач кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу*  
*Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана*

## ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ КАДРОВИМ ПОТЕНЦІАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

**Abesinova O.K.,**  
*cand.sc.(econ.), senior lecturer of the department of accounting in credit and budgetary institutions and economic analysis*  
*Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman*

## ECONOMIC ANALYSIS IN THE SYSTEM OF PERSONNEL POTENTIAL MANAGEMENT AT THE ENTERPRISE

**Постановка проблеми.** Особливе місце у структурі підприємницького потенціалу займає кадровий потенціал. Від результативності його використання великою мірою залежить ефективність розвитку національного господарства та економіки загалом. Актуальність аналізу використання кадрового потенціалу підприємства передусім визначається його роллю в збільшенні обсягів товарів (робіт, послуг), підвищенні якості робіт та кінцевої продукції, а також у підвищенні ефективності діяльності підприємства в цілому.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми аналізу ефективного використання кадрового потенціалу підприємства вивчали такі науковці, як М.І. Баканов [1], І.Д. Лазаришина [2],