

УДК 657.6:658.87

ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Нестеренко О.О.

Розглянуто роль та значення етапу планування в аудиторській перевірці, визначено мету та завдання аудиторської перевірки товарних операцій, розглянуто послідовність дій аудитора при аудиті товарних операцій. Розроблено план аудиту товарних операцій для підприємств роздрібною торгівлі, який може бути використаний як внутрішній стандарт в аудиторській організації, визначено напрямки подальших досліджень.

Ключові слова: аудиторська перевірка, планування аудиту, товарні операції, роздрібна торгівля, мета та завдання аудиту.

ВСТУП

Специфіка діяльності підприємств роздрібною торгівлі, обсяг і складність аудиторської перевірки товарних операцій потребують чіткої послідовності етапів при проведенні аудиту. При цьому, підвищення якості аудиторських послуг припускає реалізацію комплексу заходів, пов'язаних, перш за все, з плануванням і організацією аудиторської діяльності. Складність і різноманітність процесу аудиторської діяльності породжує необхідність нових підходів до її планування. Як зазначають корифеї аудиту Е.А. Аренс та Дж. К. Лоббек: «Аудитор повинен ретельно планувати свою діяльність через три основні причини: це надасть аудитору можливість одержати достатню кількість свідочств про положення справ клієнта, допоможе утримати в розумних межах витрати на аудит і дозволить уникнути непорозумін з клієнтом [1, С. 191].

Основні положення та рекомендації щодо планування аудиторської перевірки регулюються Міжнародним стандартом аудиту 300 «Планування», згідно з яким «планування» означає розробку загальної стратегії й детального підходу до очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту [2, С. 289]. Більш розширене визначення планування процесу аудиту пропонують Шеремет А.Д., та Суйц В.П., які зазначають що планування, будучи початковим етапом проведення аудиту, включає розробку аудиторською організацією загального плану аудиту з вказівкою очікуваного обсягу, графіків і термінів проведення аудиту, а також розробку аудиторської програми, що визначає обсяг, види і послідовність здійснення аудиторських процедур, необхідних для формування аудиторською організацією об'єктивної і обгрунтованої думки про бухгалтерську звітність підприємства [3, С. 119].

Окремі питання планування аудиту розглядаються також в працях Бичкової С.М., Газарян А.В., Гордієнко Н.І., Свігличної В.Ю., Лисіної В.Ю. Проте методологічні питання аудиторської перевірки, що мають наукову і практичну значущість, в основному орієнтовані на діяльність виробничих підприємств. Розглядаючи аспекти формування методики аудиту товарних операцій на торговельних підприємствах, слід зазначити, що дане питання дотепер залишається практично поза полем наукових досліджень.

1 ЗНАЧЕННЯ ЕТАПУ ПЛАНУВАННЯ В АУДИТОРСЬКІЙ ПЕРЕВІРЦІ

Аудиторська діяльність є підприємницькою і аудитору необхідно поєднати прийнятну прибутковість з необхідною якістю і своєчасністю надання аудиторських послуг. В той же час аудиторська перевірка, як правило, завжди обмежена певними строками, через ці обмеження на торговельному підприємстві провести суцільну перевірку не завжди вдається. Тому аудитору важливо визначити стратегію перевірки з врахуванням індивідуальних особливостей діяльності підприємства. Стратегія аудиторської перевірки полягає у виборі найбільш раціональних шляхів досягнення мети цієї перевірки і залежить від досвіду і кваліфікації аудитора, тривалості співпраці аудиторської фірми з торговельним підприємством, тобто від ступеня знання особливостей діяльності торговельного підприємства, характеру завдань, що вирішуються в аудиті, і інших чинників. Стратегія аудиторської перевірки повинна мати вигляд плану, що складається аудитором у письмовій формі та має за мету заздалегідь визначити обсяги і типи необхідних тестів; оцінити витрати на їх проведення; досягти взаєморозуміння з клієнтом за всіма основними питаннями до початку перевірки.

Товарні запаси на підприємствах торгівлі є істотним показником звітності, тому аудиторська перевірка вельми трудомістка, займає значну частину часу. Аудит товарних операцій може проводитися як частина загального аудиту фінансово-господарської діяльності торговельного підприємства і як самостійна аудиторська перевірка окремого розділу бухгалтерського обліку (операційний аудит).

Аудит товарних операцій проводиться за кожною ланкою руху товару в наступній послідовності: оцінка стану обліку і внутрішнього контролю; проведення тестів на виявлення ефективності засобів контролю з забезпечення достовірності облікової інформації; процедури по суті, що забезпечують отримання аудиторських доказів про достовірність оборотів і сальдо за рахунками обліку товарних операцій; аналіз одержаних аудиторських доказів і оцінка відповідності здійснених товарних операцій, що перевіряються, чинним нормативним актам; розробку пропозицій з усунення виявлених порушень і підвищення ефективності товарних операцій. Такий підхід до перевірки товарних операцій дозволяє оцінити законність здійснених підприємством товарних операцій і достовірність формування відповідних масивів обліково-аналітичної інформації.

Відповідно до МСА 320 «Суттєвість в аудиті» інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекучення може впливати на економічні рішення користувачів, які приймаються на підставі даних фінансової звітності підприємств. Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і керівництвом підприємства. Тому особливої уваги на етапі планування внутрішнього аудиту слід приділити визначенню рівня суттєвості, під яким слід розуміти те граничне значення помилки у фінансової звітності, починаючи з якого кваліфікований користувач не в змозі зробити на підставі інформації фінансової звітності правильні висновки та прийняти правильні управлінські рішення [2]. Рівень суттєвості слід визначити на основі показників, які враховують галузеві особливості. На підприємствах торгівлі таким показником зазвичай виступає валовий дохід.

Аудиторська оцінка рівня суттєвості відносно окремих рахунків бухгалтерського обліку або груп однотипних операцій допомагає аудитору вирішити питання використання вибіркової перевірки і аналітичних процедур, які в сукупності дозволяють зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня.

Витрати часу на планування аудиту товарних операцій залежать від масштабів діяльності підприємства роздрібною торгівлі, досвіду роботи аудитора з даним підприємством, а також знання особливостей діяльності аналогічних підприємств. Процес планування достатньо трудомісткий і може займати до 30% часу, витраченого на аудит [4, с.91]. В той же час практика аудиту свідчить про те, що цьому питанню не приділяється належної уваги, а самі аудитори відразу без відповідної підготовки приступають до проведення перевірки з причини відсутності зафіксованої внутрішньої системи дій. В цілому планування аудиту, як зазначалося вище, припускає розробку загальної стратегії і детального підходу до характеру, термінів проведення і обсягу аудиторських процедур. Планування дозволяє ефективно розподілити роботу між членами групи перевіряючих, а також скоординувати їх діяльність в ході перевірки.

2 РОЗРОБКА ПЛАНУ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ

Дослідженню основних елементів етапу планування аудиту приділяли увагу багато вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів. Так А. Кузьмінський, М. Кужельний, Е. Петрик, В. Савченко звертають увагу на те, що планування аудиту тісно пов'язане з визначенням цілей, завдань, відповідальності і обов'язків аудитора [5]. На думку І.І. Сахарцевої в процесі планування важливе значення має визначення мети та завдань аудиторської перевірки [6, С. 17]. До цієї ж думки приєднуються В. Пантелєєв та М. Корінко, які зазначають, що здійснення внутрішнього аудиту починається з формулювання мети його проведення [7] Г. Давидов наголошує, що особливості етапу планування аудиту обумовлені саме метою, яка задалегідь визначена законом. У зв'язку з цим «аудитори не мають будь-якої свободи: вони повинні визначити, сформулювати свою думку і викласти її у висновку» [8, С. 36]. Таким чином при плануванні аудиту передусім необхідно визначитися з метою його проведення. Формулювання мети – одна з найважливіших складових планування [9, С. 27-34]. Тому далі визначимося з метою такої трудомісткої ділянки аудиторської перевірки торговельного підприємства, як аудит товарних операцій

Оскільки товарні операції – це факти господарського життя організацій, пов'язані з надходженням і вибуттям товарів [10], а товари, згідно з П(С)БО 9 – це частина запасів, в вигляді матеріальних цінностей, які придбані (отримані) і утримуються підприємством з метою подальшого продажу, розглянемо думки науковців стосовно мети аудиторської перевірки запасів.

Савченко В.Я. основною метою перевірки вбачає встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з матеріалами, правильності їх відображення в обліку [11]. На думку А.С. Суглобова та Б.Т. Жарилгасовой мета аудиторської перевірки обліку виробничих запасів полягає в підтвердженні достовірності даних з наявності і руху товарно-матеріальних цінностей, у встановленні правильності оформлення операцій по виробничих запасах у відповідності з чинними нормативними актами [12] Найбільше імпує нам визначення мети аудиту товарно-матеріальних цінностей запропоноване І.І. Сахарцевою: «метою аудиту товарно-матеріальних цінностей є отримання достатніх доказів впевненості в ефективності їх використання, достовірності відображення та розкриття інформації відповідно до діючих принципів та тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності, підтвердження стратегії підвищення конкурентноздатності та оновлення готової продукції для подальшої безперервної діяльності підприємства» [6]. Ф.Ф. Бутинець визначає мету аудиту операцій із запасами як встановлення: достовірності первинних даних щодо наявності та руху виробничих запасів, напівфабрикатів, МШП, готової продукції, товарів; повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових

регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку запасів у звітності господарюючого суб'єкта [13]

Визначення мети аудиту саме товарних операцій в літературі ми не знайшли. Тому, проаналізувавши наведені точки зору, щодо мети аудиторської перевірки запасів та специфіку діяльності торговельних підприємств сформулюємо мету аудиту товарних операцій (рис. 1)

Макарова Л.Г., Широкова Л.П., Жарінов В.В. зазначають, що в плані аудиту товарних операцій необхідно виділяти наступні завдання аудиту: надходження, вибуття, наявності товарів, інших і розрахункових операцій, а також роботи, пов'язані з вивченням та оцінкою системи внутрішнього контролю операцій з товарами [14, С. 39].

Коллектив авторів визначають завдання аудиту товарів більш розгорнуто [15]:

- наявність товарів та тари на складах та їх зберігання;
- правильність та своєчасність документального відображення операцій з надходження, заготовки та переміщення товарів та тари;
- забезпечення внутрішнього контролю товарів та тари при транспортуванні;
- дотримання підприємством встановлених норм списання;
- систематичній переоцінці та уцінці проведення індексації товарів і відображення їх в обліку;
- правильності відображення в обліку надходження, переміщення та списання товарів та тари;
- дотримання вимог відносно проведення інвентаризації товарів та тари;
- ефективність контролю за реалізацією та іншим вибуттям товарів та тари.

З урахуванням вищесказаного ми пропонуємо сукупність послідовних дій аудитора при аудиті товарних операцій у вигляді плану перевірки, де позначені основні види робіт (комплекси завдань), а рекомендована його форма наведена на рисунку 2 (Рис. 2).



Рисунок 1 Мета та завдання аудиту товарних операцій

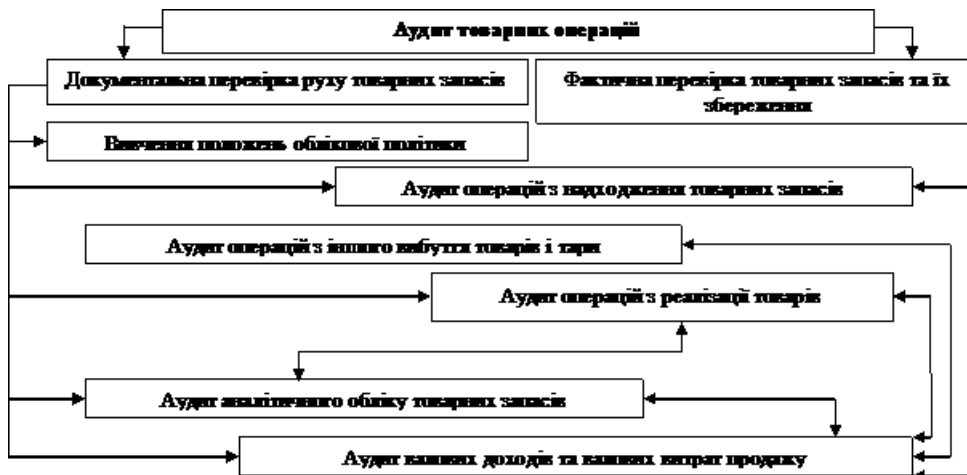


Рисунок 2 План аудиту товарних операцій

ВИСНОВКИ

Представлена схема показує не лише основні напрями дослідження і єдиний логічний підхід до аудиту товарних операцій, але свідчить про те, що окремі комплекси завдань у області документальної перевірки взаємозв'язані між собою і у результаті впливають на фінансовий результат діяльності торговельного підприємства. Запропонований план аудиту товарних операцій може бути використаний як внутрішній стандарт в аудиторській організації. Одним з важливих напрямів вдосконалення системи планування при проведенні аудиту товарних операцій є розвиток сучасних методів наукового управління на базі економіко-математичних методів і засобів обчислювальної техніки. Провідне місце в цьому комплексі заходів займає розробка автоматизованих систем для підвищення ефективності етапу планування аудиту товарних операцій на підприємствах роздрібно́ї торгівлі.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аренс, А. Аудит [Текст] : [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лобек ; [гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов] – М. : Финансы и статистика, 2001. - 560 с.
2. Чернелевський, Л.М. Аудит: теорія і практика [Текст] : навч. посібник / Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда – К. : «Хай-Тек Прес», 2008. – 560 с.
3. Шеремет, А.Д. Аудит [Текст] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. — 448 с.
4. Макальская, М.Л. Основы аудита: курс лекций с ситуационными задачами [Текст] / М.Л. Макальская, Н.А. Пирожкова – М. : «Дело и сервис», 2000. -160 с.
5. Аудит: Практическое пособие [Текст] / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В.Савченко и др.; Под ред. А. Кузьминского. — К.: «Учётинформ», 1996. — 283 с.
6. Сахарцева, І.І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту: Монографія [Текст] / І.І. Сахарцева – Київ: Кондор, 2005. – 374 с.
7. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит: навч. посібник [Текст] / В.П. Пантелеев, М.Д. Корінько : За ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука. - ДАСОА – К., 2006. – 247 с.
8. Давидов Г.М. Аудит: Підручник [Текст] / Г.М. Давидов – К.: Знання, 2004. – 511 с.
9. Виговська Н.Г. Системний підхід до визначення мети та завдань господарського контролю / Н.Г. Виговська // Вісник ЖДТУ - 2004. - №4 (30) – С. 27-34.
10. Патров В.В. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании [Текст] / В.В. Патров - Питер, БИНФА. 2009 г. – 102 с.
11. Савченко В. Я. Аудит: Навч. посібник [Текст] / В.Я. Савченко — К.: КНЕУ, 2002. — 322 с.
12. Суглобов А.Е. Бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие [Текст] / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. - М.: КНОРУС, 2005. - 496 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник [Текст] / Ф.Ф. Бутинець – [2-ге вид., перер. і доповн.] – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
14. Макарова, Л.Г. Аудит товарных операций [Текст] : практическое пособие / Л.Г. Макарова, Л.П. Широкова, В.В. Жаринов – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.- 208 с.
15. Аудит: Учебное пособие / [под ред. к.э.н., доц. Майданевича П.Н., к.э.н. асс. Волошиной Е.И.] – Симферополь: ЧП «ПП Феникс», 2008. – 700 с.

[Нестеренко Оксана Олександрівна](#), аспірант кафедри бухгалтерського обліку Харківського державного університету харчування та торгівлі, тел. +380979860045, e-mail: akseniya_nest@mail.ru