

DOI: 10.32703/2664-2964-2023-54-6-13

УДК 657

JEL Classification F1, G28

Інна Іванівна Афанас'єва, к.е.н., доцент

(доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування, Національний авіаційний університет)

ORCID ID 0000-0002-6518-3237

Наталія Іванівна Паламарчук

(здобувачка другого (магістерського) рівня вищої освіти, Національний авіаційний університет)

ORCID ID 009-008-69507906

Вячеслав Романович Хамзін

(здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти, Національний авіаційний університет)

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ

Стаття присвячена ключовим питанням організації та методики аудиту реалізації товарів. Розглянуто особливості торговельної діяльності, які впливають на стан системи внутрішньогосподарського контролю та організацію внутрішнього аудиту: облікова система використання та руху товарно-матеріальних цінностей; значна кількість запасів товарів різних категорій; система обліку витрат торговельного підприємства; особливий порядок визначення доходів через використання торговельних націнок та вирахувань з доходу. Викладено порядок планування аудиторської перевірки процесу реалізації товарів, ключові питання аудиту. Дослідження предметної області аудиту процесу реалізації товарів підприємствами роздрібною торгівлі дозволило дійти висновку, що на якість аудиторських доказів впливають наступні чинники: належний процес формування та дотримання облікової політики, стан документообігу підприємства, сучасність інформаційних технологій та їх можливості вирішувати багато задач. Здійснено аналіз основних процедур зовнішнього та внутрішнього аудиту, зазначено організаційно-методичні аспекти, що об'єднують аудит, проведений різними суб'єктами. Враховуючи вплив військових дій на діяльність торговельних підприємств та можливість зовнішніх аудиторів отримати достатні відповідні аудиторські докази щодо здатності підприємства продовжувати безперервну діяльність наголошено на доцільності організації служби внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит на торговельних підприємствах стає дієвим інструментом контролю, що має певні переваги перед зовнішнім аудитом, такі як: економія власних коштів, можливість своєчасно виявляти недоліки у системі інформаційного забезпечення управління суб'єктом господарювання.

Ключові слова: торговельне підприємство, аудит реалізації товарів, внутрішньогосподарський контроль, зовнішній та внутрішній аудит

Постановка проблеми. Облік та контроль на торговельних підприємствах завжди були у колі уваги науковців-економістів та практиків через важливість таких суб'єктів

© Афанас'єва І. І., Паламарчук Н. І., Хамзін В. Р., 2023

підприємницької діяльності. В умовах воєнного часу зростає невизначеність результатів фінансово-господарської діяльності торговельних підприємств через втрату постачальників, зниження покупної спроможності населення та рівень інфляції.

Підтвердженням достовірності облікових даних в таких умовах не завжди є проведені зовнішні аудиторські перевірки. Перед суб'єктами підприємницької діяльності постають питання утримання конкурентних позицій, посилення контрольних заходів та впровадження дієвих інструментів внутрішнього контролю. Ефективна організація контролю за товарними операціями потребує сучасного організаційно-методичного інструментарію, який позитивно впливає на стан внутрішнього контролю торговельного підприємства, якість системи бухгалтерського обліку та достовірність показників фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Ефективність управління торговельним підприємством залежить від багатьох факторів, які впливають на оцінку процесу реалізації товарів, планування обсягів продажі, розробку певних заходів щодо регулювання процесу реалізації товарів. Основною метою управління торговельним підприємством є безперервна торговельна діяльність, ефективне управління товарними запасами, оптимізація витрат підприємства. Аналізуючи добутки науковців-економістів та практиків необхідно зазначити, що організаційно-методичні аспекти контролю за товарними операціями потребують удосконалення в умовах можливостей сучасних інформаційних систем та зростання невизначеності фінансових результатів. Саме підприємства роздрібної торгівлі виступають сполучною ланкою між виробниками та споживачами, дієвим механізмом задоволення потреб населення. За кількістю господарюючих суб'єктів, обсягом діяльності, чисельністю зайнятого персоналу найбільш значущим видом економічної діяльності є торгівля.

Суттєвий внесок у концепцію формування інформаційних потоків щодо товарних операцій та системи контролю за рухом товарно-матеріальних цінностей зробили наступні вітчизняні вчені: Бачинський В.І., Венгер Є.І., Верига Ю.А., Волошан І.Г., Євдокимов В.В., Кудирко О.М., Нікуліна В.А., Тарасова Т.О., Янчев А.В., досліджують питання доцільності та вибору відповідного програмного забезпечення торговельних процесів, визначають наявні функціональні можливості та переваги програмних рішень для підприємств торгівлі [1]. О.А. Петрик визначає особливості торговельної діяльності, які суттєво впливають організацію та ведення обліку товарів та доходів від їх реалізації [2]. Але воєнний стан та зростання ризиків підприємницької діяльності викликали необхідність дослідити вплив умов невизначеності на проведення зовнішнього аудиту та посилення системи внутрішнього контролю.

Мета статті полягає у дослідженні організаційно-методичних особливостей аудиту реалізації товарів в сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основні завдання торговельних підприємств в умовах підвищення економічних ризиків включають питання формування конкурентоспроможності торговельних підприємств торгівлі. Водночас питанням забезпечення внутрішнього контролю і аудиту задля формування достовірної та релевантної інформації щодо торговельних операцій приділено недостатньо уваги. Ефективне управління операціями підприємств торгівлі направлене на прискорення товарообігу; скорочення неефективних торговельних витрат; оптимізація запасів товарно-матеріальних цінностей; мінімізації витрат на зберігання та переміщення товарів; зниження ризиків торговельних операцій.

Головною умовою ефективного управління торговельними підприємствами є використання достовірної та своєчасної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень. Стосовно діяльності підприємств торгівлі, релевантну інформацію доцільно розглядати як відповідно оброблені дані, що складають основу прийняття управлінських рішень [3].

Для формування аудиторської думки щодо стану бухгалтерського обліку процесу реалізації та показників фінансової звітності аудиторів застосовують різні прийоми:

документальна перевірка; спостереження; анкетування; опитування; арифметична перевірка та інші загальнонаукові та специфічні методи. Джерела інформації для аудиту реалізації товарів включають документи загального характеру, внутрішні документи з обліку реалізації товарів, положення Наказу про облікову політику, результати попередніх перевірок, договори з контрагентами, документи складського обліку, результати інвентаризацій, первинні документи, облікові реєстри, звітність щодо процесу реалізації товарів (рис. 1).

На думку вчених-економістів на організацію обліку та контролю реалізації товарів впливають наступні особливості комерційної діяльності торговельних підприємств: асортимент товарів за усіма групами залежить від попиту споживачів певного сегменту ринку; торговельні підприємства є більш самостійними та автономними на відміну від більшості суб'єктів підприємницької діяльності; через наближення до споживачів підприємства торгівлі мають можливість реагувати на мінливі ринкові умови; коливання попиту на певні групи товарів; підприємства роздрібної торгівлі мають власні виробництва напівфабрикатів та готових страв; використання системи дисконтів та знижок [4]. Зазначені чинники впливають на наступні ділянки організації та ведення обліку і контролю, які доцільно ретельно дослідити при проведенні аудиту: облікова система використання та руху товарно-матеріальних цінностей; значна кількість запасів товарів різних категорій; система обліку витрат торговельного підприємства; особливий порядок визначення доходів через використання торговельних націнок та вирахувань з доходу [2].

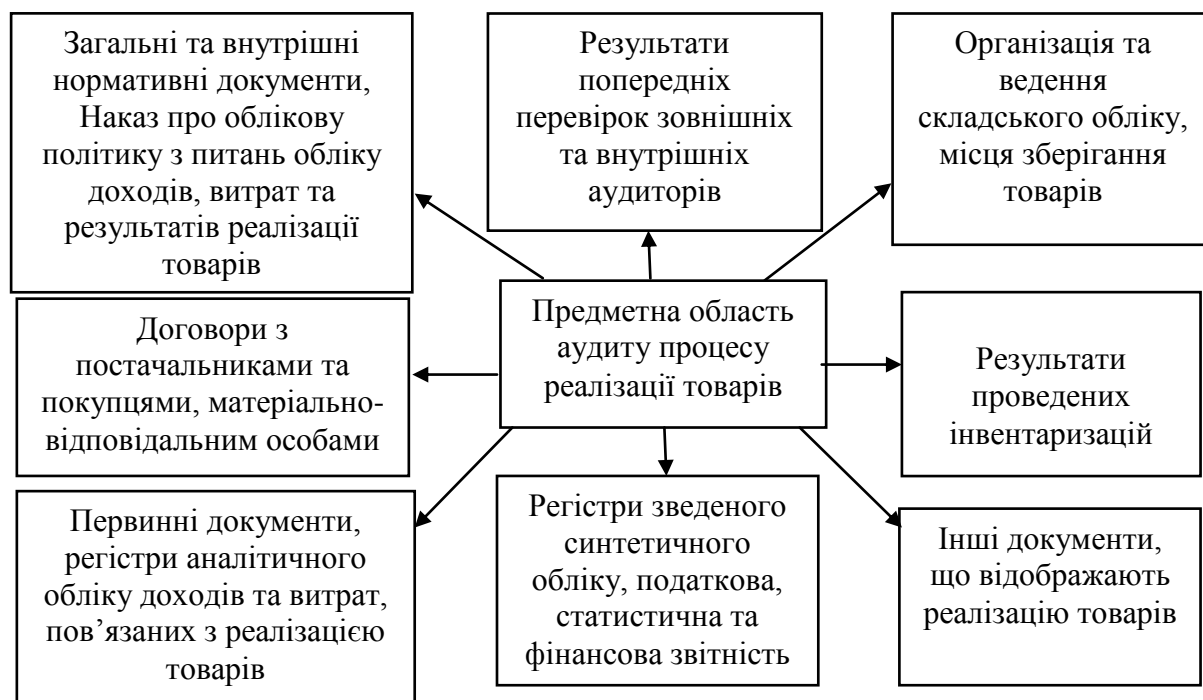


Рис. 1. Джерела інформації аудиту реалізації товарів торговельними підприємствами

Джерело: складено авторами на підставі [2, 5, 6]

У ході безпосереднього проведення аудиторської перевірки та формування висновків робоча група незалежних аудиторів або внутрішні аудитори підприємства мають продемонструвати відповідний рівень професіоналізму. Внутрішні або зовнішні аудитори формують уяву щодо структури та ефективності системи внутрішнього контролю. Така оцінка допомагає обрати оптимальну кількість аудиторських доказів та аудиторських процедур, які відображаються у Загальній стратегії та Плані аудиту. Предметна область

аудиторського дослідження включає наявну інформацію про: критерії оцінки доходів; види доходів; розмежування доходів за періодами визнання; порядок формування собівартості товарів; склад витрат підприємства [6].

Підтвердженням якості даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності є висновки незалежних аудиторів, що проводять аудит результатів товарних операцій. Такий аудит базується на виборі процедур планування та організації перевірки, які в залежності від суб'єктів аудиту включають основні процедури, що подано на рисунку 2.

Після підписання договору на проведення аудиту товарних операцій торговельне підприємство не приймає активної участі у проведенні перевірки. Функціональними обов'язками суб'єкта господарювання стає надання робочій групі аудиторської фірми необхідної інформації та створення умов для проведення перевірки. Для оцінки якості документування товарних операцій перевіряється організація та методика збирання, передачі та зберігання документів, їх оформлення.

Контроль правильності складання первинних документів здійснюється із застосуванням наступних прийомів:

- перерахунок показників, зазначених у документах;
- звірка зазначених показників у різних документах, їх співставлення;
- перевірка результатів інвентаризації.

Порівняльний аналіз організаційних особливостей зовнішнього та внутрішнього аудиту свідчить про ідентичність методів та процедур контролю. Варто зазначити певні переваги організації служби внутрішнього аудиту на торговельному підприємстві, зокрема, внутрішні аудитори можуть ініціювати проведення інвентаризацій за її участю. Наявність внутрішнього аудиту позитивно впливає на судження зовнішніх аудиторів щодо стану системи внутрішнього контролю.

У період воєнного стану ускладнився процес формування аудиторської думки через зростання ризиків діяльності суб'єктів господарювання та невпевненості аудиторів у безперервності діяльності підприємств торгівлі. Так на ТОВ «Новус Україна» було проведено аудит ТОВ «Аудиторська фірма «ПрайсвотерхаусКуперс «Аудит». У Звіті незалежного аудитора відмовлено від надання думки щодо окремої фінансової звітності материнського підприємства. Незалежні аудитори відмітили, що на діяльність товариства суттєво впливають військові дії, та аудитори не мали можливості отримати достатні відповідні аудиторські докази щодо здатності підприємством продовжувати безперервну діяльність [7]. Тому в сучасних умовах воєнного стану дієвим інструментом контролю на торговельних підприємствах стає внутрішній аудит, що має певні переваги перед зовнішнім аудитом, такі як: економія власних коштів, можливість своєчасно виявляти недоліки у системі інформаційного забезпечення управління суб'єктом господарювання.

Система внутрішнього аудиту значно впливає на стан системи внутрішнього контролю через можливість впливу та здійснення коригувальних дій щодо своєчасного виявлення та усунення недоліків. Внутрішній контроль реалізації товарів базується на використанні попередніх, поточних та наступних заходів контролю. Організація ефективної системи внутрішнього аудиту на торговельному підприємстві відіграє важливу роль у проведенні процедур попередження порушень, консультування працівників, розробки внутрішніх стандартів та оптимізації документообігу.

Коло питань, які доцільно включити в план внутрішнього аудиту, можна деталізувати відносно перевірки якості поточного внутрішнього контролю за станом товарів та процесу їх реалізації. Перелік зазначених питань може включати наступні: правильна класифікація товарно-матеріальних цінностей, дотримання умов зберігання товарів, рівень ефективності системи обліку надходження та реалізації товарів.

В умовах діджиталізації обліку процес автоматизації торгових операцій має базуватися на функціональних можливостях сучасних інформаційних систем, що забезпечує підприємству торгівлі певні переваги щодо високого рівня задоволеності покупців [1].



Рис. 2. Основні процедури організації аудиту товарних операцій

Джерело: складено авторами на підставі [2-5]

Аналіз результатів використання інформаційних систем, проведених McKinsey Global Institute, свідчать про те, що враховуючи певні особливості комерційної діяльності

торговельних підприємств їх доцільно автоматизувати поточними та масштабними технологіями [8]. Розповсюдженим ресурсом, що дозволяє утримати покупців, здійснювати аналітичні процедури взаємодії з споживачами та підтримує конкурентні переваги стратегічного характеру є Big Data [9]. У процесі розвитку інформаційних технологій зазначені ресурси пропонують нові сучасні методи організації та ведення бізнесу і процесу прийняття управлінських рішень. При організації внутрішнього аудиту зазначені технології забезпечують процес збору та обробки інформації, здійснення аналітичних процедур. Для автоматизованого ведення обліку найбільш розповсюдженими стали програмні продукти, що базуються на кодуванні за допомогою штрих-кодів та ідентифікації окремих видів товарів. Такі інструменти допомагають організувати якісний складський облік товарів, проводити інвентаризації у короткий термін та формувати первинні документи за усіма операціями у електронній формі.

Висновки та пропозиції. Торговельні підприємства здійснюють підприємницьку діяльність, яка пов'язана із значними ризиками через вплив зовнішніх факторів на їх діяльність та відповідно на систему інформаційного забезпечення системи управління, яка формується за рахунок даних бухгалтерського обліку і потребує підтвердження достовірності вхідних даних. Таке підтвердження зазвичай надають незалежні аудитори після надання аудиторських послуг. Враховуючи складні умови господарювання та проведення аудиторських перевірок аудиторськими фірмами на торговельних підприємствах доцільно організовувати служби внутрішнього аудиту, які мають певні переваги перед зовнішніми перевірками. Застосування сучасних інформаційних систем та ефективних методик внутрішнього аудиту дозволять підвищити якість внутрішньогосподарського контролю та впроваджувати заходи своєчасного виявлення відхилень в обліковій системі та їх попередження.

ЛІТЕРАТУРА

1. Нікуліна В.А., Венгер Є.І. Актуальні питання автоматизації торговельних підприємств. *Збірник наукових праць ТДАТУ імені Дмитра Моторного* (економічні науки) №1(47), 2023 URL: https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Naukovi_Vydannya/Vydan_Torg/Docs/Torhivlya_komerts_pidgruyemnystvo11.pdf (дата звернення: 22.11.2023)
2. Петрик О.А. Напрями аудиту доходів торгових підприємств: вплив галузевих особливостей. *Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ* (16-17 жовтня 2015 р.). Івано-Франківськ : Вид-во ІФНТУНГ, 2015. С. 232-234. URL: <http://tnv-econom.ksauniv.ks.ua/index.php/journal/article/view/251> (дата звернення: 25.11.2023).
3. Кудирко О.М. Обліково-аналітичне забезпечення в системі управління товарними операціями підприємства: Монографія. Agenda Publishing House Ltd, London, United Kingdom, 2022. 136 с.
4. Кашева Н.Б., Носач Н.М. Облік реалізації товарів в підприємствах торгівлі. *Вісник Мукачевського державного університету*. № 7. 2016. С. 921-925. URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/06/Економіка-i-suspilstvo-7-2016.pdf#page=921> (дата звернення: 27.11.2023).
5. Тарасова Т.О., Янчев А.В., Волошан І.Г. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібної торгівлі : монографія. Х. : ХДУХТ, 2015. 240 с.
6. Ватуля І.Д., Дугар Т.Є. Організація і методика аудиту процесу реалізації продукції на підприємствах. URL: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/7.2/068.pdf> (дата звернення: 26.11.2023).
7. Звіт незалежного аудитора. URL: https://novus.ua/media/downloadable/Novus_Standalone_FS_20_15062022_signed.pdf (дата звернення: 26.11.2023).
8. Begley, S., Hancock, B., Kilroy, T., Kohli, S. *Automation in retail: An executive overview for getting ready*. McKinsey. URL: <https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Industries/Retail/Our%20Insights/Automation%20in%20retail%2> (дата звернення: 29.11.2023).
9. Pangriya R., Singh A. Automation in Retail: Modern Ways of Customer Engagement. *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/ Egyptology*. Dec. 2020. Vol. 17. P. 10507-10533. URL: https://www.researchgate.net/publication/347954270_Automation_in_Retail_Modern_Ways_of_Customer_Engagement (дата звернення 22.11.2023).

REFERENCES

1. Nikulina, V.A., Wenger E.I. (2023), "Current issues of automation of trade enterprises", Collection of scientific works of the Dmytro Motorny State Technical University (economic sciences), Vol. 1(47), available at: https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdzily/Naukovi_Vydannya/Vydan_Torg/Docs/Torhivlya_komerts_pidpryyemnytstvo11.pdf (Accessed 22 November 2023).
2. Petryk, O. A. (2015), "Areas of audit of the income of trading enterprises: the influence of industry specifics", The current state, current problems and prospects for the development of accounting, control and analysis: materials of the International Scientific and Practical Conference for the 20th Anniversary of the Department of Accounting and Auditing of IFNTU (17-17 October 2015), pp. 232-234, available at: <http://tnv-econom.ksauniv.ks.ua/index.php/journal/article/view/251> (Accessed 25 November 2023).
3. Kudyрко, O. M. (2022), "Accounting and analytical support in the enterprise's commodity operations management system": Monograph, Agenda Publishing House Ltd, London, United Kingdom, 136 p.
4. Kashcheva, N. B., Nosach, N. M. (2016), "Accounting for sales of goods in trade enterprises", Bulletin of the Mukachevo State University, Vol. 7, pp. 921-925, available at: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/06/Ekonomika-i-suspilstvo-7-2016.pdf#page=921> (Accessed 27 November 2023).
5. Tarasova, T. O., Yanchev, A. V., Voloshan I.G. (2015), "Primary accounting of commodity operations of retail trade enterprises: monograph". Kh.: KhDUHT, p. 240.
6. Vatulya, I. D., Dugar, T. E. "The organization and methodology of the audit of the production process at enterprises", available at: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/7.2/068.pdf> (Accessed 26 November 2023).
7. Independent auditor's report, available at: https://novus.ua/media/downloadable/Novus_Standalone_FS_20_15062022_signed.pdf (Accessed 26 November 2023).
8. Begley, S., Hancock, B., Kilroy, T., Kohli, S. "Automation in retail: An executive overview for getting ready, Mckinsey", available at: <https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Industries/Retail/Our%20Insights/Automation%20in%20retail%2> (Accessed 29 November 2023).
9. Pangriya, R., Singh, A. (2020), "Automation in Retail: Modern Ways of Customer Engagement", *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/ Egyptology*. Vol. 17, pp. 10507-10533, available at: https://www.researchgate.net/publication/347954270_Automation_in_Retail_Modern_Ways_of_Customer_Engagemen_t (Accessed 22 November 2023).

***Inna Afanasieva, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
(Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, National Aviation University)***

***Natalia Palamarchuk,
(Recipient of the second (Master) level of higher education, National Aviation University)***

***Hamzin Vyacheslav,
(Recipient of the second (Master) level of higher education, National Aviation University)***

ORGANIZATIONAL ASPECTS OF THE AUDIT OF THE SALE OF GOODS

The article is devoted to the key issues of the organization and methodology of the audit of commodity operations. Based on the assessment of the state of the audit during military operations, it has been proven that the strengthening of control over the movement of goods and material values and the confirmation of the reliability of the information support of the management process and management decision-making become the improvement of the internal control system of the business entity. Peculiarities of trade activities that affect the state of the internal economic control system and the organization of internal audit are considered: a specific accounting system for the use and movement of commodity values; a significant amount of stocks of goods of various categories; a specific system of accounting for the costs of a trading enterprise; a special procedure for determining income through the

use of trade markups and deductions from income. The procedure for planning the audit of the goods sale process, the key issues of the audit, are outlined. The study of the subject area of the audit of the process of the sale of goods by retail trade enterprises allowed us to come to the conclusion that the quality of audit evidence is influenced by the following factors: the proper process of formation and compliance with the accounting policy, the state of the document flow of the enterprise, the modernity of information technologies and their ability to solve many problems. An analysis of the main procedures of external and internal audit was carried out, the organizational and methodical aspects that unite audits conducted by different entities were indicated. The influence of military actions on the activities of commercial enterprises was studied and the possibility of external auditors obtaining sufficient relevant audit evidence regarding the ability of the enterprise to continue its continuous activities. The influence of military actions on the activities of commercial enterprises was studied and the possibility of external auditors obtaining sufficient relevant audit evidence regarding the ability of the enterprise to continue its continuous activities. Therefore, at trading enterprises, internal audit becomes an effective control tool, which has certain advantages over external audit, in particular, savings of own funds, the ability to timely identify deficiencies in the information management system of the business entity.

Keywords: *trading company, audit of sales of goods, internal control, external and internal audit*

Стаття прийнята до друку 10 листопада 2023 року