

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«Аудит формування та використання товарних запасів
підприємства роздрібної торгівлі»**

**Студентки 2 курсу, 5 м групи,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Аудиторська діяльність»**

**Балашової
Анастасії
Володимирівни**

**Науковий керівник
к. е. н., доцент**

**Комірна Ольга
Володимирівна**

**Гарант освітньої програми
д. е. н., доцент**

**Назарова
Каріна
Олександрівна**

Київ 2018

ЗМІСТ

| | |
|---|-----------|
| Вступ | 4 |
| Розділ 1. Теоретичні основи аудиту товарних запасів підприємства роздрібної торгівлі | 8 |
| 1.1. Економічна сутність та класифікація товарних запасів підприємства роздрібної торгівлі | 8 |
| 1.2. Передумови здійснення аудиту товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі | 16 |
| 1.3. Нормативно-правове регулювання аудиту товарних запасів підприємства роздрібної торгівлі | 24 |
| Висновок до розділу 1 | 32 |
| Розділ 2. Планування та організація аудиту товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі | 34 |
| 2.1. Організаційно - економічна характеристика діяльності ТОВ «Магазин «Олімпієць» | 34 |
| 2.2. Планування аудиту формування та використання товарних запасів підприємства роздрібної торгівлі | 41 |
| 2.3. Заходи з удосконалення організації аудиту формування та використання товарних запасів підприємства роздрібної торгівлі | 51 |
| Висновок до розділу 2 | 59 |
| Розділ 3. Методика аудиту товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі | 62 |
| 3.1. Оцінка системи внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку товарних запасів підприємства роздрібної торгівлі | 62 |
| 3.2. Методика аудиту формування та використання товарних запасів ТОВ «Магазин «Олімпієць» | 70 |

| | |
|--|------------|
| 3.3. Удосконалення аудиту формування та використання товарних запасів ТОВ «Магазин «Олімпієць» в умовах використання сучасних інформаційних технологій | 80 |
| Висновок до розділу 3 | 87 |
| Висновки та пропозиції | 89 |
| Список використаних джерел | 93 |
| Додатки | 105 |

ВСТУП

Актуальність теми. Організація контролю за формуванням та використанням товарних запасів на підприємстві роздрібної торгівлі є невід'ємною частиною управління останнім, без якого не можливе досягнення мети функціонування суб'єкта господарювання. Отже, проблематика удосконалення організації та методики аудиту товарних запасів є найактуальнішою темою для вирішення задач ефективності діяльності підприємства і це підтверджує актуальність та необхідність проведення наукових пошуків за цим напрямом.

Товарні запаси відіграють велику роль не лише у складі майна підприємства, але й їм належить особлива роль у структурі витрат, оскільки при формуванні собівартості готової продукції на підприємстві роздрібної торгівлі основною складовою – є товарні запаси.

Враховуючи це, підприємства дуже ретельно ставляться до обліку, аналізу і аудиту запасів. Ефективне використання запасів, незалежно від виду діяльності та форми власності, безпосередньо впливає на отриманий прибуток, що є метою діяльності будь-якого підприємства.

Дослідженням проблеми контролю за формуванням та використанням запасів підприємства в різні часи в своїх працях розглядали такі вітчизняні та зарубіжні вчені як Олініченко К. С., Камінський С. І., Бровко О.Т., Ступінська М. В., Шафранова Г. О., Скрипник М. І., Никонович М. О., Багрій К. Л., Лукінський В. О., Очеретько Л. М., Воронко Р. М., Чаплінська А. А., Кащена Н. Б., Тарасова Т. О., Янчев А. В., Волошан І. Г., та інші.

Проте питання методики аудиту формування та використання товарних запасів підприємства роздрібної торгівлі та аналіз основних показників їх діяльності в цих виданнях розкриті недостатньо і потребують подальшого дослідження відповідно до процесів реформування бухгалтерського обліку і аудиту до міжнародних стандартів.

Актуальність викладених проблем та їх недостатня теоретична та практична розробленість обумовили вибір теми випускної кваліфікаційної роботи.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є розкриття сутності та визначення методичних та організаційних засад аудиту формування та використання товарних запасів підприємства роздрібною торгівлі.

Для вирішення поставленої мети було розроблені наступні **завдання**:

- надати характеристику товарним запасам підприємства як об'єкта аудиторської перевірки досліджуваного підприємства;
- оцінити види та рух товарних запасів, виділити фактори, що впливають на їх формування;
- визначити передумови та доцільність здійснення аудиту товарних запасів на підприємстві роздрібною торгівлі;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення аудиту формування та використання товарних запасів;
- критично оцінити фінансовий стан підприємства та системи його внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, як інформаційної бази аудиту товарних запасів підприємства;
- проаналізувати процес планування аудиту товарних запасів, та запропонувати рішення для його вдосконалення;
- дослідити організацію аудиту на підприємстві та запропонувати шляхи її вдосконалення;
- розглянути комплексну методику проведення аудиторської перевірки товарних запасів підприємства;
- визначити особливості аудиту на підприємстві в умовах використання сучасних інформаційних технологій та їх вплив на методику і організацію аудиту.

Предметом дослідження є організація та методика аудиту формування та використання товарних запасів підприємства роздрібною торгівлі.

Об'єктом дослідження даної роботи є товарні запаси ТОВ «Магазин «Олімпієць».

Інформаційною базою випускної кваліфікаційної роботи слугувала фінансова звітність ТОВ «Магазин «Олімпієць» (Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»); внутрішні робочі документи підприємства; офіційні статистичні дані, фахові літературні джерела; законодавчі та нормативні документи з питань аудиту товарних запасів; нормативи та стандарти ведення аудиту; акти і довідки перевірок фінансового стану підприємства.

В процесі виконання випускної кваліфікаційної роботи були використані **методи** наукового дослідження такі як: аналіз і синтез, індукція і дедукція, узагальнення, систематизація та класифікація (для опрацювання фактичного і теоретичного матеріалу), також були використані й інші: економіко-математичний метод, системний аналіз, економіко-статистичний метод, балансовий метод та графоаналітичний метод.

Наукова новизна одержаних результатів. Отримані в процесі дослідження наукові результати полягають у розробці теоретико-методичних рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення аудиту товарних запасів підприємства роздрібною торгівлі.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розроблені пропозицій та рекомендацій, спрямованих на удосконалення аудиту формування та використання товарних запасів ТОВ «Магазин «Олімпієць» з використанням сучасних інформаційних технологій.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження і пропозиції, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, знайшли практичне застосування у діяльності ТОВ «Магазин «Олімпієць» (Акт про впровадження результатів випускної кваліфікаційної роботи № 128/1 від 22 листопада 2018 року).

Особистий внесок магістранта. Випускна кваліфікаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові розробки та

пропозиції, що містяться у роботі, виконано особисто магістрантом. У випускній кваліфікаційній роботі використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи магістранта та полягають у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням аудиту формування та використання товарних запасів досліджуваного підприємства.

Структура та обсяг дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено **на 101 сторінках друкованого тексту; робота містить 13 таблиць, 11 рисунків та 22 додатки. Список використаних джерел налічує 93 найменування.**

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

1.1. Економічна сутність та класифікація товарних запасів підприємств роздрібною торгівлі

Товарні запаси мають чи не найбільше значення у діяльності підприємств роздрібною торгівлі. Вони утворюються сукупністю товарів, які призначені для наступного продажу, тобто знаходяться у сфері товарного обігу. До того ж, постійна їх наявність в обігу є необхідною умовою для забезпечення стабільного функціонування торгових підприємств, задоволення попиту населення та виконання плану товарообороту.

Для забезпечення безперервності діяльності підприємств торгівлі та достатнього асортименту товарів розмір товарних запасів має бути достатнім і відповідати обсягу продажу товарів [1].

При плануванні обсягів товарних запасів необхідно звертати увагу на науково-обґрунтовані норми запасів та оборотність товарів, до того ж підприємству не бажано допускати як нестачу товарних запасів, так і їх завищення.

Завищення обсягів товарних запасів може призвести до уповільнення їх оборотності, викликати затоварення та псування товарів, а також привести до додаткових витрат на їх зберігання [1].

Недостатня кількість товарних запасів у свою чергу викликає простої в торгівлі, невиконання плану товарообороту, погіршення торговельного обслуговування та зниження рівня задоволення потреб населення.

Наукові джерела дещо різняться у своїх поглядах, щодо поняття «товарні запаси», вчені та науковці постійно доповнюють та переглядають актуальність загальноприйнятих визначень. Доцільною є систематизація отриманих раніше визначень та їх аналіз (табл 1.1).

Визначення терміну «товарні запаси»*

| № з/п | Джерело визначення | Визначення економічної сутності товарних запасів |
|-------|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | П(С)БО 9 "Запаси" [2] | Товарні запаси — це товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. |
| 2 | Л. О. Лігоненко та А. А. Мазараки [3] | Товарні запаси — це маса товарів, призначена для наступного продажу, що знаходиться в сфері обігу в процесі переміщення від виробництва до споживання. |
| 3 | С.І. Камінський [4] | Товарні запаси – це складова управління фінансовим циклом підприємства. |
| 4 | Г.А. Шафранова [5] | Товарні запаси - це частина товарного забезпечення, що представляє собою сукупність товарної маси в процесі руху її зі сфери виробництва до споживача. |
| 5 | Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовський, О. Б. Стародувцева «Сучасний економічний словник» [6] | Товарні запаси – це кількість товарів певного виду, що знаходяться в даний момент у сфері товарного обігу, в перевезенні і на складах, у сховищах |
| 6 | О. Т. Бровко [7] | Товарні запаси торговельного підприємства є основною статтею обігових коштів, за рахунок яких у процесі діяльності підприємство отримує прибутки, які є метою та основою життєдіяльності будь-якого підприємства |

* Розроблено автором

Проаналізувавши варіанти запропоновані науковцями, було сформовано єдине визначення, яке б охоплювало усі попередні, та було найбільш повним.

Товарні запаси – це матеріальні цінності, які формують собою масу товарів певного виду, що знаходиться в сфері товарного обігу від виробництва до споживача, є невід'ємною складовою фінансового циклу підприємства та у процесі діяльності підприємства приносить йому прибутки.

Рух товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі спричиняє зміну форм товарних запасів. Спочатку вони виникають у формі запасів

готової продукції на складах підприємств-виробників, потім надходять від виробника до оптової ланки, після чого вже стають товарними запасами на складах гуртової торгівлі та інших збутових посередників, згодом відправляючись від гуртової до роздрібною ланки торгівлі і вже після цього нарешті перетворюються у запаси підприємств роздрібною торгівлі, які можуть перебувати, як на складах, так і в торговельному залі (рис. 1.1) [8].



Рис. 1.1 *Схема руху товарних запасів на підприємствах роздрібною торгівлі**

**Розроблено автором*

Іноді схема руху товарних запасів зазнає змін, що може бути спричинено відсутністю посередника між передачею товарів від виробника, до підприємств роздрібною торгівлі. В такому випадку зі складів підприємств-виробників товари переміщуються одразу до складів підприємств роздрібною торгівлі.

Товарні запаси можуть змінювати свій розмір шляхом продажу при цьому перестаючи бути запасами. Але, так як товарні запаси можуть заміщуватися новими партіями товарів, тобто регулярно оновлюються, вони існують постійно, лише змінюючи свій розмір в залежності від конкретних господарських ситуацій.

З метою визначення економічної сутності товарних запасів, доцільно розглянути їх класифікацію. Класифікацію товарних запасів у своїх працях розглядали такі вчені та науковці, як: Воронко Р.М. [9], Ступінська М.В. [8], Чаплінська А.А. [10] та інші (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація товарних запасів [29,30,31]

| № | Критерій класифікації | Види товарних запасів |
|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | За місцем знаходження | Запаси роздрібної торгівлі Запаси оптової торгівлі Запаси у дорозі Запаси на митниці |
| 2 | Залежно від моменту та характеру оцінювання | Початкові Кінцеві Середні Планові (прогнозні) |
| 3 | Залежно від асортиментної структури | Запаси продовольчих товарів Запаси непродовольчих товарів |
| 4 | За вимірниками | Абсолютні Відносні |
| 5 | Залежно від відповідності нормативам | В межах нормативу Понаднормативні |
| 6 | Залежно від чутливості до зміни обсягу товарообігу | Умовно-змінні Умовно-постійні |
| 7 | За характером поповнення та витрачання | Регулярного поповнення та використання Регулярного поповнення, але сезонного використання Періодичного поповнення та використання Сезонного поповнення та регулярного використання |
| 8 | Залежно від попиту на споживчі товари | Що відповідають параметрам попиту Що не відповідають параметрам попиту |

За першою класифікаційною ознакою товарні запаси на підприємствах роздрібної торгівлі можуть поділятися на ті які можуть знаходитися на складах підприємств оптової торгівлі, в дорозі, на митниці та в роздрібній мережі.

Залежно від моменту та характеру оцінювання товарні запаси можуть бути початковими, кінцевими, звітними та плановими.

Початкові запаси можна розрахувати як фактичні запаси на останню звітну дату очікуваної поставки і продажу товарів за наступний за плановим

період, тому вони є очікуваними запасами на початок планового періоду або кінець звітного періоду.

Кінцеві товарні запаси – це товарні запаси, які залишаються у кінці планового періоду.

Звітні товарні запаси визначаються на певну конкретну дату за звітними даними (наприклад, на 1 березня, на 15 жовтня).

Планові товарні запаси, які підприємство очікує (планує) забезпечити на конкретну дату [9].

За асортиментом структури товарні запаси можуть складатися, як з продовольчих, так і з непродовольчих товарів, в залежності від специфіки діяльності підприємства роздрібної торгівлі. На одному підприємстві можуть знаходитися товарні запаси обох видів.

Товарні запаси вимірюються як в натуральних показниках (наприклад, тони, штуки, метри), так і в вартісних (гривні), а також можуть визначатися в днях обороту з продажу товарів, що означає величину товарного запасу, яка знаходиться на торговому підприємстві на конкретну дату і показує на яку кількість днів цей запас зможе забезпечити безперервність торгівлі [8].

За відповідністю нормативам товарні запаси можуть їм відповідати, або знаходитись понад норми. Нормування необхідне для забезпечення підприємству постійного і належного обсягу прибутку та товарообороту. У ситуаціях, коли товарні запаси перевищують встановлений норматив відбувається застій оборотних коштів підприємства роздрібної торгівлі, що в свою чергу призводить до зростання втрат і витрат обігу.

За чутливістю до зміни обсягу товарообігу товарні запаси можуть бути умовно-змінними, або умовно-постійними. Розмір умовно-змінних запасів змінюється відповідно до змін у розмірі та динаміці товарообороту підприємства. Розмір умовно-постійних товарних запасів не залежить від зміни товарообороту, такі товарні запаси мають постійно знаходитися в торговельній мережі підприємства роздрібної торгівлі [10].

За характером поповнення та витрачання товарних запасів, вони можуть бути такими, що регулярно як поповнюються, так і використовуються, такими товарами можуть бути товари першого вжитку, такі, як цукор, хліб, спідня білизна. Товарами регулярного поповнення, але сезонного використання можуть стати товари, які виставлені на продаж в магазинах роздрібної торгівлі постійно, але попит на них залежить від сезону, наприклад: хутрові вироби, шкільна форма, гумове взуття. Товарними запасами періодичного поповнення та використання можуть стати запаси цільового призначення, а товарами сезонного поповнення та регулярного використання можуть стати: мед, заморожені ягоди тощо [8].

Залежно від попиту на споживчі товари, товарні запаси можуть бути такими, що відповідають параметру попиту і такими, що їм не відповідають. До тих, які не відповідають попиту належать ті товарні запаси, що вже залежали, стали неходовими, або були закуплені понаднормово [9].

Для аналізу та контролю товарних запасів найбільш інформативними є класифікаційні ознаки, що стосуються місця знаходження, призначення товарних запасів, моменту та характеру їх оцінювання, а також відповідності нормативам.

Величина товарних запасів в днях і зміна такої величини відіграє важливу роль для підприємств роздрібної торгівлі, оскільки дозволяє оцінити кількість днів при даному обсязі товарообороту (за умови безперервності продажу цих товарів), на яку вистачить наявний обсяг товарних запасів.

Прискорення швидкості обігу товарних запасів має велике значення для підприємства роздрібної торгівлі ще й тому, що дозволяє вивільнити грошові кошти для подальших обертів. Прискорити оборотність можна за рахунок покращення всіх видів діяльності підприємства, як комерційної його частини, так і економічної, що в свою чергу викликає необхідність аналізу впливу різноманітних чинників, як зовнішніх, так і внутрішніх на оборотність товарних запасів та їх величину [1].

Вплив факторів зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства роздрібної торгівлі визначають такі показники, як: обсяг, структура товарних запасів та перспективи їх розвитку (рис. 1.2).



Рис. 1.2 Фактори, що впливають на формування товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі*

*Розроблено автором

Окремі науковці для розрахунку впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на оборотність пропонують у своїх працях спеціальні методики. Так, Б.В. Гринів [11, с. 108] пропонує методику, що складається з двох етапів.

Перший етап передбачає розрахунок впливу на зміну оборотності товарів загалом таких факторів, як структури оборотності і товарообороту по окремих товарних групах і товарах. Другий етап включає визначення впливу на оборотність тривалості обороту окремих груп товарів та обсягу середніх запасів.

Доцільним є виділення вагомих чинників, які впливають безпосередньо на величину і оборотність товарних запасів.

Першим чинником, на який слід звернути увагу є раціональне співвідношення між попитом на товари та їх пропозицією. Швидке збільшення товарооборотності спостерігається у випадках, коли має місце значне перевищення попиту на товар населенням, над пропозицією товарів на підприємствах роздрібною торгівлі. Поступово, коли ринок насичується, а пропозиція збільшується відбувається уповільнення товарообігу [12].

Другим чинником є обсяг, або величина роздрібного товарообороту. Чим більший обсяг товарообороту на підприємстві, тим більша у нього кількість товарних запасів.

Третім чинником виступає різноманітність асортименту товарів. Чим більшим є асортимент товарної продукції підприємства роздрібною торгівлі, та чим частіше він оновлюється, тим вищою є величина його товарних запасів. Час, який витрачається на товарообіг підприємств з простим асортиментом, зазвичай, є меншим, ніж для підприємств зі складним [12].

Не менш важливим чинником є специфіка товарів, а саме їх фізичні та хімічні властивості. Властивості товарного запасу можуть прискорювати, або навпаки гальмувати швидкість товарообороту. Товарні запаси, які швидко псуються замовляються невеликими партіями, реалізуються підприємством за короткий термін, відповідно до чого прискорюється швидкість товарообороту.

Наступним чинником є частота й організація завезення товарних запасів на підприємство. Частота поставки товарних запасів залежить від багатьох факторів, а саме: умов транспортування, місцезнаходження підприємства та розміщення виробничих підприємств постачальника. Високою частотою поставки характеризуються товарні запаси з коротким терміном придатності [12].

Останнім чинником є стан основних засобів та матеріально-технічної бази підприємства роздрібною торгівлі. Якщо підприємство характеризується розвиненою мережею, що оснащена сучасним

обладнанням для зберігання товарів, то відповідно в нього є можливості для створення складного асортименту товарів відповідної якості [12].

Спираючись на усе вищезазначене можна зробити висновок, що одним з основних напрямів діяльності підприємства роздрібною торгівлі має бути покращення якості товарних запасів, умов їх зберігання, пришвидшення товарообороту та забезпечення безперервності реалізації товарів. За умови успішного функціонування товарних запасів на підприємстві відбувається збільшення прибутку підприємства та відповідно збільшення попиту на товар, що призводить до закріплення або підвищення позицій роздрібного підприємства торгівлі в ринковому середовищі.

1.2 Передумови здійснення аудиту товарних запасів підприємств роздрібною торгівлі

Для підприємств роздрібною торгівлі при здійсненні основної діяльності значну роль відіграє ефективність використання товарних запасів. Це зумовлено як їх цільовим призначенням, так і значною питомою вагою даної групи в загальній структурі запасів підприємств торгівлі [2].

Сучасна економічна ситуація в країні та діяльність торговельних підприємств передбачає здійснення комплексу заходів щодо удосконалення їхньої діяльності для підтримки конкурентоспроможності на ринку та підвищення прибутковості.

Одним із способів покращення становища підприємства та підтримки його в конкурентоспроможному стані є проведення аудиту, основним завданням якого є виявлення відхилень в діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо їх усунення.

Проведення аудиту товарних запасів є обов'язковим критерієм для ефективної діяльності кожного підприємства роздрібною торгівлі. Проведення аудиторської перевірки має свої особливості, які обумовлені специфікою діяльності та наявністю великої кількості однотипних операцій.

Для проведення аналізу та якісного дослідження питання аудиту формування та використання товарних запасів було здійснено огляд спеціалізованої літератури, а саме: монографій, підручників та статей вчених і науковців, результати якого узагальнено в формі таблиці (дод. А).

Актуальність проведення аудиту на підприємствах, які здійснюють торговельну діяльність зумовлюється ще й тим, що за даними офіційного сайту Державної служби статистики України [13], кількість суб'єктів господарювання, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю становить 46,4% від усієї кількості господарюючих суб'єктів в Україні (рис. 1.3), що є найбільшою часткою серед усіх інших видів діяльності і підтверджує важливість та необхідність контролю за торговельними підприємствами та фізичними особами-підприємцями.

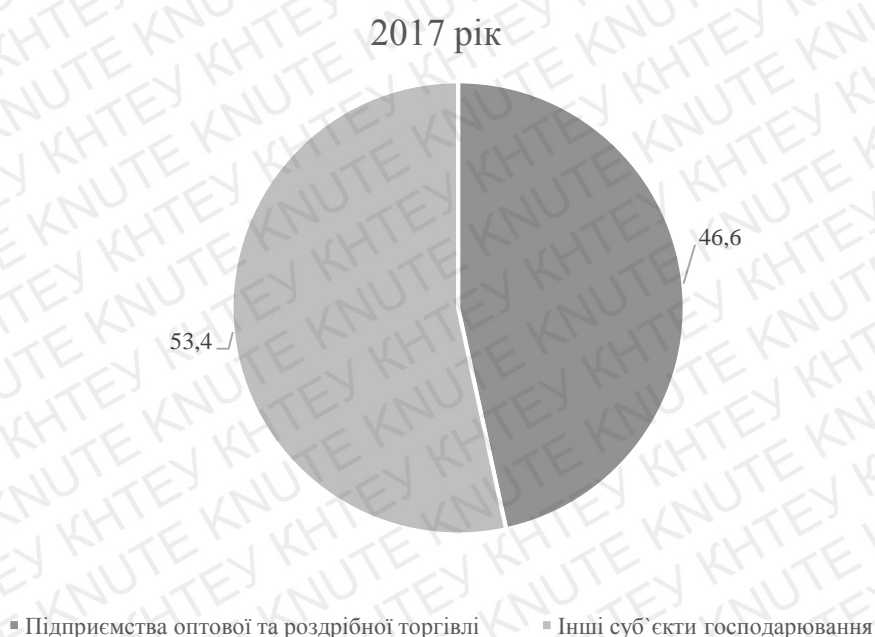


Рис 1.3 *Питома вага підприємств оптової та роздрібної торгівлі в загальній кількості суб'єктів господарювання України за 2017 рік**

*Розроблено автором на підставі даних офіційного сайту Державної служби статистики України

Аудит товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі є найважливішим та одночасно найскладнішим та доволі трудомістким етапом проведення незалежного аудиту. Законодавчо не існує

загальноприйнятої методики для здійснення аудиту товарних запасів, кожна з них є універсальною, за рахунок організаційних та функціональних відмінностей у діяльності підприємств в сфері формування та використання товарних запасів.

Оглянувши та проаналізувавши статистичні дані офіційного сайту Державної служби статистики України [13], було сформовано табл. 1.3 в якій зазначено обсяг продажу товарів і товарних запасів у торговій мережі підприємств роздрібною торгівлю України у 2017 році в цілому та окремо за видом економічної діяльності досліджуваного підприємства, а саме: роздрібна торгівля спортивним інвентарем у спеціалізованих магазинах.

Таблиця 1.3

Обсяг продажу і запаси товарів у торговій мережі підприємств роздрібною торгівлю України у 2017 році*

| Вид економічної діяльності підприємств роздрібною торгівлю | Роздрібний товарооборот підприємств | | Запаси непродовольчих товарів у торговій мережі та на складах | | Забезпеченість товарообороту непродовольчими товарними запасами | |
|--|-------------------------------------|-----------------|---|-----------------|---|-----------------|
| | тис. грн | у % до підсумку | тис. грн | у % до підсумку | у днях торгівлі | у % до підсумку |
| Роздрібна торгівля спортивним інвентарем у спеціалізованих магазинах | 107577,2 | 0,02 | 998512,7 | 2,01 | 267 | 523,53 |
| <i>Всього</i> | 586330067,0 | 100 | 49592204,1 | 100 | 51 | 100 |

*Розроблено автором на підставі даних офіційного сайту Державної служби статистики України

Підприємства, що займаються роздрібною торгівлю спортивним інвентарем у спеціалізованих магазинах становлять лише 0,02% від усієї кількості підприємств роздрібною торгівлю, а також зосереджують у собі лише 2,01% запасів непродовольчих товарів, але при цьому показник забезпеченості товарообороту товарними запасами є високим і складає 267 днів, або 523,53% до усіх інших видів підприємств, що показує високий рівень забезпеченості підприємств запасами та кількість днів торгівлі на які цього запасу вистачить (при сформованому товарообігу).

Ефективна та налагоджена система формування та використання товарних запасів є ключовою ланкою безперервного функціонування підприємств роздрібної торгівлі. Відповідно до цього аудит цієї важливої частини підприємства є необхідним для встановлення існуючих або попередження майбутніх помилок у сфері формування та використання товарних запасів.

На підприємствах роздрібної торгівлі може проводитись, як зовнішній, так і внутрішній аудит. Схематичне зображення видів аудиту товарних запасів представлено у додатку Б. Зовнішній аудит проводиться незалежними експертами, які мають діючий сертифікат аудитора, а внутрішній в свою чергу здійснюється співробітниками підприємства, які мають необхідну кваліфікацію, та підпорядковуються керівництву організації. Основні відмінності між внутрішнім та зовнішнім аудитом товарних запасів наведені у додатку В.

Результати внутрішнього аудиту товарних запасів використовуються для прогнозування, планування та контролю за фінансовим станом підприємства. Основна відмінність між зовнішнім та внутрішнім аудитом полягає у різноплановості задач та цілей, що ставлять перед собою аудиторі. Актуальність проведення внутрішнього аудиту формування товарних запасів зумовлюється тим, що правильно організований процес поповнення товарами підприємства роздрібної торгівлі призводить до: розвитку та налагодження ділових відносин з постачальниками, вчасному виявленню та ефективному усуненню недоліків в процесі постачання, зменшення строків необхідних вантажних перевезень з мінімальними втратами та забезпечення високої якості товарів [14].

Необхідність проведення аудиту товарних запасів частково виражена у необхідності їх формування на підприємствах роздрібної торгівлі, що зумовлено: розбіжністю у часі споживання та виробництва деяких товарів, сезонністю постачання та споживання певних груп товарів, віддаленістю центрів виробництва від місць продажу і споживання товарів, необхідністю

перевтілення деяких виробничих запасів в товарні для подальшої їх реалізації, необхідністю створення резервів для передбачення ситуацій з коливанням попиту та пропозиції товарів, що в свою чергу може бути обумовлено різними факторами.

Здійснення аудиту товарних запасів допомагає зовнішнім контролюючим органам оцінити правильність ведення та ефективність обліку та зберігання, отримання й витрачання товарних запасів, перевірити їх фактичну наявність та якість у процесі проведення інвентаризації, виявити факти шахрайства та помилки, що були допущені у процесі формування та використання товарних запасів. Щодо проведення внутрішнього аудиту, то інформація отримана в процесі перевірки дозволяє вчасно та з найменшими витратами й найвищою ефективністю оцінити діяльність підрозділів, що відповідають за операції з товарними запасами, для здійснення подальшого планування діяльності та усунення існуючих проблем [15].

Формування товарних запасів має значний вплив на обсяги товарообороту підприємства. Предметом постійного нагляду системи внутрішнього контролю підприємства має бути час та тривалість зберігання товарних запасів, а також їх обсяг, тому що ці складові є основними аспектами для задоволення потреб не тільки споживачів, а й посередників та виробника.

Через швидку зміну у середовищі існування підприємств роздрібною торгівлі, управління процесом формування запасів стає більш складним і вимагає загострення уваги керівників підприємства на виборі найбільш оптимального шляху формування товарних запасів.

Правильно організований процес формування товарних запасів необхідний ще й для того, щоб не допускати виникнення їх надмірної або недостатньої кількості, адже це призводить до додаткових витрат підприємства, а отже є економічно не вигідними [16].

Формування товарів може здійснюватися у декілька способів, а саме: шляхом оплати товарних запасів грошовими коштами, отримання товарів за кредитом від постачальника (з відстрочкою оплати), а також шляхом прийому товару під реалізацію. Вибір шляху отримання товарів відбувається на основі довіри до підприємства торгівлі постачальників та його платоспроможності [17].

Для того, щоб не допускати на підприємстві проблем, що стосуються процесу формування товарних запасів, слід приділяти більше уваги оптимізації рівня запасів, способу їх транспортування, обсягам запасів, щоб не допускати їх недостачі або надлишків, вибору методу оновлення та поповнення товарних запасів, місцю розташування складів для прийому товарів [18].

Оскільки транспортно-заготівельні витрати відповідно до П(С)БО 9 включаються до вартості товару аудиторю необхідно зіставити дані про витрати пов'язані з доставкою товарів, які містяться в таких документах, як: талон замовника, акт виконаних робіт (послуг), дорожні листи вантажного автотранспорту, з даними обороту за дебетом 281 субрахунку «Товари на складі» [19].

Вартість транспортно-заготівельних витрат має включатись до витрат не в момент їх здійснення, а в момент відвантаження товару (реалізації), якщо знехтувати даною обставиною ціна реалізації на товар буде сформована неправильно [20].

Доцільність проведення внутрішнього аудиту використання товарних запасів зумовлюється можливими помилками при оцінці вибуття запасів, виникненням нестач, що спричинені природніми властивостями товарних запасів (усихання, вивітрювання) або фактами виникнення помилок чи шахрайства робочого персоналу при складанні фінансової звітності та веденні бухгалтерського обліку з операцій, що стосуються вибуття товарних запасів.

Метою проведення зовнішнього аудиту використання товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі є висловлення незалежної, професійної та об'єктивної думки аудитора на основі отриманих прийнятних та достатніх доказів щодо достовірності та правильності складання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку операцій з вибуття товарних запасів.

Ефективне використання товарних запасів можна віднести до стратегічних напрямів діяльності підприємства. Неefективне їх використання може привести до втрат: тарних матеріалів, матеріалів, сировини, електроенергії, тощо, що в свою чергу призводить до зменшення ресурсозбереження [21].

Важливим аспектом перевірки вибуття товарних запасів є перевірка їх зберігання, а саме методу оцінки товарних запасів та правильність її проведення.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» товарні запаси на дату складання балансу оцінюються за меншою з оцінок: за чистою вартістю реалізації або за первісною вартістю. Чиста вартість реалізації – це та сума, яку очікують отримати при реалізації товарних запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням можливих витрат на їх виробництво та реалізацію [2]. Таким чином, вона відповідає ринковій вартості за виключенням очікуваних витрат, які виникли під час реалізації або підготовки до неї.

Під час зберігання товарів можуть виникнути умови для їх переоцінки, наприклад: закінчення терміну придатності, втрата товарного вигляду, низький попит на товар, зростання цін на товар у конкурентів або постачальників, наявність залежалих товарів. Цей процес є необхідним задля зменшення або збільшення вартості товарних запасів задля прискорення їх реалізації. Такі товарні запаси на дату балансу відображають за чистою вартістю реалізації, але якщо їх первісна вартість вища за чисту вартість реалізації, то різниця відобразатиметься у витратах звітного періоду.

Аудитор при проведенні перевірки уцінених товарів, або товарів з торговельними знижками має перевірити наявність на підприємстві спеціального наказу, що регламентує порядок продажу товарів за зменшеною вартістю. Також аудитор має впевнитись у правильності відображенні уцінки у акті-описі, який має бути складений у двох примірниках для кожного відділу магазину і бути підписаним матеріально-відповідальними особами та членами комісії магазину, що проводили уцінку. Якщо ціна на товар змінювалась кілька разів, то це має зазначатися в акті-описі [22].

Відповідно до положень 153.2.1 та 153.2.3 Податкового кодексу України, оскільки покупці не є платниками податку на прибуток, то при обчисленні об'єкта, що підлягає оподаткуванню дохід отриманий від продажу має визначатись із договірної ціни товарів, але не меншої за звичайну ціну, що діяла на дату продажу [23].

Розмір знижки на товар, при його реалізації окремо відображається в касових чеках та щоденному звіті, так само як і вартість товару за роздрібною ціною без знижки.

Відповідно до 8 пункту П(С)БО 15 «Дохід» дохід підприємства від продажу товарів має вказуватись в сумі виторгу в касу (Фактично отриманої компенсації) [24].

При реалізації товарів має списуватись торгова націнка, яка була відображена ще в процесі передачі товарів на підприємство роздрібною торгівлі, за однаковою сумою, для того, щоб в подальшому правильно обчислити її залишок та собівартість товарів, що були реалізовані.

Отже, аудит товарних запасів підприємств роздрібною торгівлі є не тільки необхідним та доцільним, а й являє собою обов'язковий процес при перевірці підприємств роздрібною торгівлі, так як від стану внутрішнього контролю за товарними запасами, вибору методу оцінки товарних запасів, а також правильністю ведення бухгалтерського обліку та формування інформації у фінансовій звітності залежить безперервність діяльності

підприємства, його конкурентоспроможність та ефективність його функціонування.

1.3 Нормативно-правове регулювання аудиту товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі

В сучасних умовах існування нормативно-правового регулювання аудиту товарних запасів є доволі важливим питанням для підприємств роздрібної торгівлі. Для того, щоб аудит був проведений якісно аудитор має дотримуватись усіх законів, положень, актів, стандартів та інших нормативно-правових документів, які на законодавчому рівні регулюють його діяльність. Для проведення аудиту товарних запасів аудитору необхідно, перш за все, ознайомитися зі специфікою роботи підприємства роздрібної торгівлі, та документами, які на зовнішньому та внутрішньому рівні здійснюють безпосередній вплив на таку діяльність.

Беручи до уваги останні зміни, що відбулися в законодавстві, можна виокремити прийняття нового Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» який введено в дію з 1 жовтня 2018 року [25]. Впровадження даного документа було необхідним для приведення норм національного законодавства у сфері аудиту до законодавства Європейського Союзу. Загалом Закон враховує положення Директиви 2006/43/ЄС [26] та Регламенту 537/2014 [27].

Поки що важко судити про позитивні та негативні зміни, які відбулися у аудиторській діяльності із прийняттям нового Закону, але можна припустити на досвіді інших країн, що підлаштування національного законодавства у сфері аудиту до законодавства Європейського Союзу і подальше добросовісне його виконання сприятимуть розвитку у сфері аудиторської діяльності, збільшить довіру до українських аудиторських фірм і покращать інвестиційну привабливість національної економіки.

Умовно нормативно-правову базу регулювання аудиту товарних запасів можна розділити на п'ять рівнів (рис. 1.4).

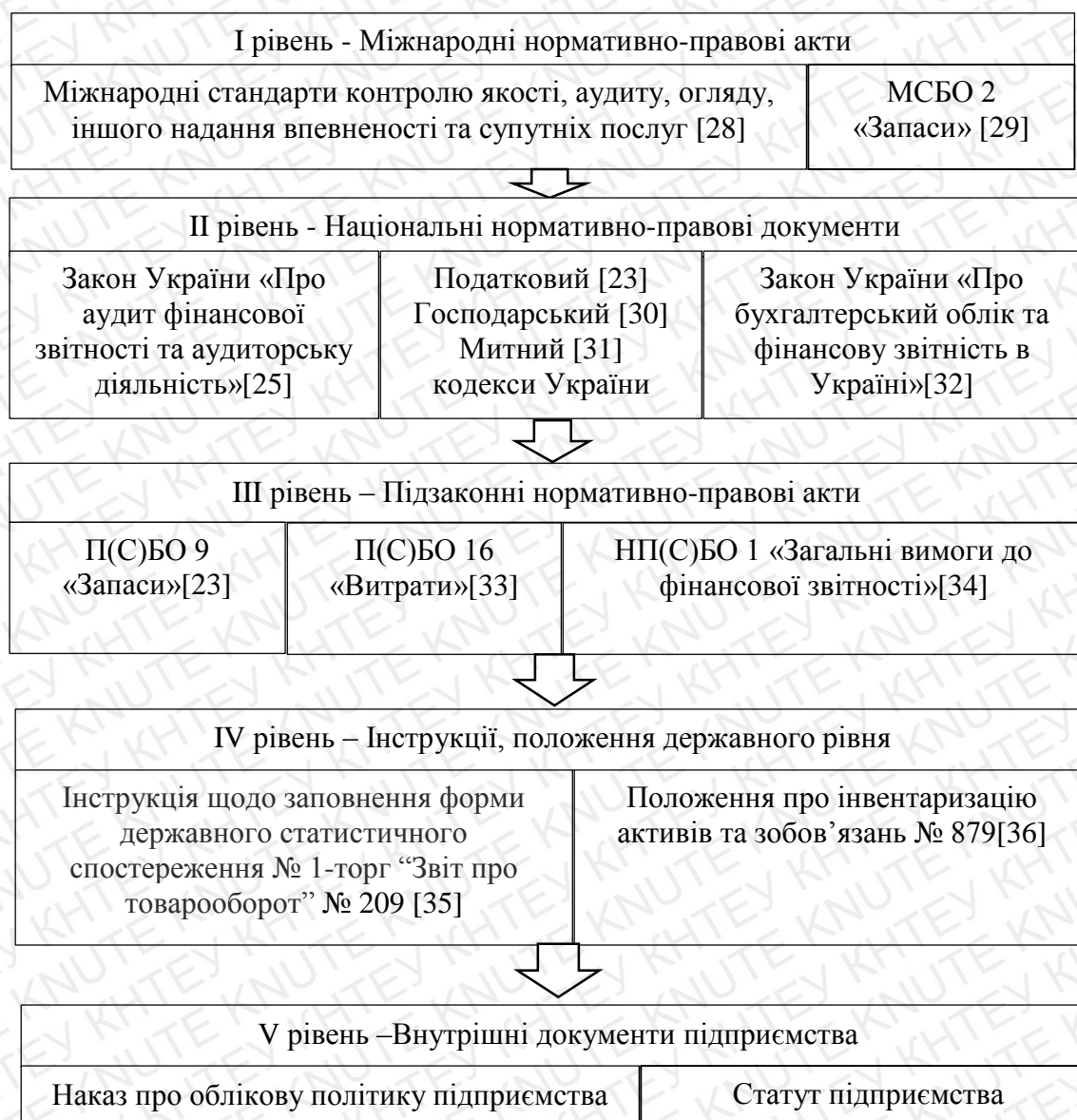


Рис. 1.4 Нормативно-правове регулювання аудиту товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі*

**Розроблено автором*

До першого рівня нормативно-правової бази відносяться Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА) [28]. Положення МСА використовуються на протязі усієї аудиторської перевірки і мають стратегічне завдання уніфікувати підходи до проведення аудиту в міжнародному масштабі [28]. Застосування МСА є актуальним не лише для проведення аудиту товарних

запасів, а й для регулювання аудиту в цілому, проведення огляду, надання впевненості та супутніх послуг, а також до МСА включені стандарти контролю якості аудиту. Роль і значення МСА визначаються тим, що вони дозволяють користувачам фінансової інформації отримувати певний рівень впевненості в тому, що аудитор не підтвердить недостовірну інформацію, а аудиторська перевірка буде проведена належним чином, тобто вони є критерієм, що визначає якість наданих аудитором послуг [28].

Також, до Міжнародних правових актів, що регулюють проведення аудиту товарних запасів на підприємствах відносяться Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2 «Запаси», (далі – МСБО 2), вони визначають підхід до обліку товарних запасів, а також надають рекомендації щодо подальшого визнання витрат та визначення суми собівартості товарних запасів за запропонованими формулами [29].

Другий рівень нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності щодо товарних запасів є не менш важливим і включає в себе: Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [25], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [32], зі змінами та доповненнями.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», про який згадувалося раніше, є найновішим і одним з найважливіших законів, що регулюють аудиторську діяльність в Україні. Він визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні [25].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» так само, як і попередній Закон нещодавно був доповнений і удосконалений, відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень» [37]. Основними змінами, що стосуються

безпосередньо аудиту товарних запасів на підприємствах роздрібно торгівлі стали:

1. Виключення принципу обачності з принципів ведення бухгалтерського обліку, що передбачав використання методів оцінки, які б запобігали заниженню витрат та зобов'язань підприємства і відповідно завищенню доходів та вартості активів. Проте підприємствам не забороняється використовувати принципи, які визначені у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, НП(С)БО та П(С)БО.

2. Встановлення класифікації підприємств на: великі, середні, малі та мікропідприємства. Така градація визначає не лише формат фінансової звітності, а й обов'язковість проходження аудиторської перевірки та оприлюднення результатів такої перевірки.

3. Спрощення роботи аудиторам у сфері перевірки документації, адже з прийняттям нового Закону незначні помилки, що були виявлені в первинних документах не є підставою для визнання господарської операції недійсною, якщо при цьому можна ідентифікувати особу, що здійснювала господарську операцію та заповнено усі основні реквізити.

4. Унеможливлення факту конфіденційності фінансової звітності та зобов'язання надавати копії такої звітності на запит будь-якої юридичної чи фізичної особи спрощує роботу аудитора у сфері отримання інформації.

5. При здійсненні належним чином оформленої господарської операції обов'язки й права сторін, що виникли при здійсненні такої операції не залежать від відображення такої операції в регістрах бухгалтерського обліку та на його рахунках.

Господарський [30], Митний [31] та Податковий кодекси [23] також відносяться до другого рівня нормативно-правової бази аудиту товарних запасів.

Господарський кодекс регулює відносини, що виникають з приводу майна суб'єктів господарювання, включаючи товари, якими визнаються вироблена продукція (товарні запаси), виконані роботи та послуги [30].

Митний кодекс регулює відносини між іноземними постачальниками та покупцями у сфері товарних купівельних відносин [31]. Так як кожен товар проходить стадію товарного запасу, то Митний кодекс є важливим для вирішення питань, коли підприємство роздрібної торгівлі, що здійснює свою діяльність на території України, має грошові та договірні відносини із іноземними постачальниками.

Податковий кодекс, у свою чергу, регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [23]. Підприємства роздрібної торгівлі зобов'язані сплачувати податок на додану вартість, а також податок на прибуток.

Усі Міжнародні стандарти є основою для розробки Національних стандартів в кожній країні. На основі МСБО 2 для України були розроблені і впроваджені Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», які відносяться до третього рівня нормативно-правової бази аудиту товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі і визначають методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності [2].

Між Національними та Міжнародними стандартами існують як відмінні, так і спільні положення щодо суттєвих аспектів, які наведено у додатку Г.

Під стандартами аудиту розуміють основні принципи, яких слід дотримуватися під час аудиторських перевірок. Насамперед, аудиторські стандарти потрібні тому, що вони дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, змушують аудитора постійно підвищувати свій науковий і професійний рівень. Крім того, стандарти регламентують

порядок здійснення аудиту, чим допомагають самим аудиторам у виконанні їхніх обов'язків [38].

Не враховуючи той факт, що Міжнародні стандарти слугують основою для розробки Національних стандартів відмінності між обліком товарних запасів в Україні та за кордоном все ж існують. Зокрема, Міжнародні стандарти є більш лаконічними і універсальними, а Національні розраховані на специфіку економічної системи України. Основна різниця між стандартами полягає у запропонованих методах оцінки запасів при вибутті, складі запасів та складі витрат, що включаються до собівартості.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає методологічні засади формування інформації про витрати понесені підприємствами роздрібною торгівлі в процесі провадження їх діяльності, їх склад, визнання та розкриття у фінансовій звітності та бухгалтерському обліку [33].

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» є також дуже важливою складовою для проведення аудиту, адже цей стандарт визначає: склад та елементи фінансової звітності, якісні характеристики та принципи підготовки, визначає інформацію, яку необхідно розкрити у фінансовій звітності, а також впроваджує типові форми фінансової звітності (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіти про рух грошових коштів за прямим і непрямим методами, Звіт про власний капітал, а також консолідовані форми цих звітів). При проведенні аудиту товарних запасів аудитор приділяє достатню увагу саме перевірці фінансової звітності, на предмет викривлення і недостовірності даних відображених у ній [34].

До четвертого рівня нормативно-правової бази аудиту товарних запасів підприємств роздрібною торгівлі відноситься «Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-торг «Звіт про товарооборот»», яка призначена для використання на підприємствах роздрібною торгівлі, які щомісячно зобов'язані подавати «Звіт про

товарооборот» до органу державної статистики за місцем розташування підприємства [35].

«Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» є необхідним документом для проведення аудитором процедури інвентаризації товарних запасів та тари, адже воно визначає порядок проведення інвентаризації та оформлення її результатів [36]. Зокрема у документі наводяться положення щодо місць, методів та оформлення результатів перевірки по кожному виду запасів, та запасів, що знаходяться в дорозі.

До останнього рівня нормативно-правового регулювання аудиту товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі відноситься облікова політика підприємства.

Законом України «Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень», пунктом першим визначається, що облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [37].

Відповідно до п'ятого пункту статті восьмої третього розділу Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [32].

При складанні облікової політики підприємству доцільно використовувати «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства», які затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [39].

Перед тим, як приступити до безпосередньо проведення аудиту товарних запасів аудитор має ознайомитися з обліковою політикою підприємства (дод. Д).

Так як товарні запаси є одним з основних елементів діяльності підприємства роздрібної торгівлі, то в обліковій політиці підприємства мають розкриватися всі питання, що стосуються товарних операцій.

Зокрема, доцільним є відображення в обліковій політиці таких елементів:

- визнання і первинна оцінка товарних запасів;
- облікова одиниця обліку товарних запасів;
- методи оцінки запасів під час вибуття;
- методологія обліку транспортно-заготівельних витрат;
- порядок нарахування торговельної націнки;
- порядок проведення інвентаризації товарних запасів;
- інші положення, що є необхідними для організації обліку товарних запасів.

Будь-яке підприємство діє на підставі власного статуту, тобто певного зібрання обов'язкових правил, що регулюють її індивідуальну діяльність, взаємовідносини з іншими суб'єктами господарювання (дод. Е).

У статуті визначається: точне найменування та місцезнаходження підприємства, власник або засновник; основна місія й цілі діяльності; органи управління та порядок їхнього формування; повноваження трудового колективу та його виробничих органів; джерела та порядок утворення майна; умови реорганізації та припинення існування.

Отже, нормативно-правове регулювання аудиту товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі є необхідною умовою для ефективного та якісного його проведення.

Аудит виник в Україні з прийняттям незалежності, а тому є доволі молодою галуззю контролю підприємств. В зв'язку з цим і нормативно-правове регулювання аудиторської та облікової діяльності ще не є досконалим і постійно змінюється відповідно до світових тенденцій та пристосовується до міжнародних практик.

У зв'язку з постійним оновленням та удосконаленням нормативно-правової бази необхідної для проведення аудиту, та прирівнювання Національних стандартів до Міжнародних актуальність її дослідження лише підтверджується.

Важливим аспектом є те, що на проведення аудиторських процедур для підтвердження достовірності фінансової звітності з питань товарних запасів впливають також внутрішні документи, такі, як облікова політика підприємства.

ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 1

Проаналізувавши теоретичні основи аудиту товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі, можна зробити висновок, що питанням сутності та класифікації товарних запасів, а також необхідності проведення аудиту у цій сфері присвячували свої праці багато як вітчизняних, так і зарубіжних вчених.

1. В роботі проаналізовано визначення поняття «товарні запаси» та складено схему їх руху на підприємствах роздрібної торгівлі.

Запропоновано нове визначення, яке охоплює усі попередні, та є найбільш повним і доцільним для характеристики об'єкта дослідження. Сформовано схему руху товарних запасів від складів підприємств-виробників до торговельних залів підприємства роздрібної торгівлі.

2. Розкрито класифікацію товарних запасів та визначено економічну сутність і структуру товарних запасів. Складено перелік видів товарних запасів та проаналізовано кожен з них.

Було визначено, що для аналізу та контролю товарних запасів найбільш інформативними є класифікаційні ознаки, що стосуються місця знаходження та призначення товарних запасів, моменту та характеру їх оцінювання, а також відповідності нормативам.

3. Визначено фактори, що впливають на формування товарних запасів на підприємствах торгівлі, та чинники, що впливають на їх величину і оборотність.

Розглянуто методику, запропоновану Б. В. Гринів, для розрахунку впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на оборотність товарних запасів, як таку, що є доцільною при дослідженні теми наукової роботи.

4. Визначено доцільність та необхідність проведення аудиту формування та використання товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі.

Необхідність та доцільність проведення такого аудиту виражена у необхідності формування товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі та подальшого звітування до державних органів контролю про результати діяльності таких підприємств.

5. Визначено види аудиту товарних запасів, та основні відмінності між зовнішнім та внутрішнім аудитом товарних запасів.

Основною відмінністю між внутрішнім та зовнішнім аудитом є різноплановість задач та цілей, що ставлять перед собою зовнішні та внутрішні аудиторів, та їх підпорядкованість.

6. Сформовано та проаналізовано нормативно-правову базу, що регулює питання аудиту товарних запасів, та розподілено її на п'ять рівнів.

Проаналізувавши призначення кожного документу, можна з упевненістю сказати, що їх створення зумовлене: спрощенням роботи облікових працівників та аудиторів, намаганням пристосувати національну систему обліку та аудиту до світових стандартів і необхідністю регулювання всесторонніх відносин з вищерозглянутих питань.

РОЗДІЛ 2. ПЛАНУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Магазин «Олімпієць»»

Об'єктом дослідження даної роботи є Товариство з обмеженою відповідальністю «Магазин «Олімпієць», що зареєстровано за адресою: бульвар Верховної Ради, буд. 33/1, м. Київ.

З метою оптимізації управління 18.02.2015 р. відповідно до законодавства України на підставі Протоколу №1/2015 Загальних(Установчих) Зборів учасників від 08 червня 2015 року Приватне акціонерне товариство «Олімпієць» (Ідентифікаційний код: 19481031) було перетворено у товариство з обмеженою відповідальністю «Магазин «Олімпієць», що відображено в Статуті підприємства (дод Е).

За прийняття рішення проголосувало 12 акціонерів, які володіли 62175 голосів, що становило 100 % від загальної кількості голосів (голосуючих акцій) зареєстрованих на Зборах.

До досліджуваного підприємства перейшли всі права та обов'язки Приватного акціонерного товариства «Олімпієць». Розмір статутного капіталу на момент перетворення склав 64274,00 грн.

Вид економічної діяльності підприємства за КВЕД: 47.64 «Роздрібна торгівля спортивним інвентарем у спеціалізованих магазинах». Товариство надає оптимальний вибір спортивних товарів, а саме: спортивних тренажерів (силових та кардіотренажерів), фітнес-станцій, штанг та гантель, шведських стінок, аксесуарів та обладнання для спортивних занять (дод.Е).

Станом на 01.11.2018 на товаристві працює 6 працівників. Організаційна структура підприємства наведена у додатку Ж.

Головний бухгалтер здійснює контроль за роботою бухгалтерської служби, яка здійснює облік товарно-матеріальних цінностей, грошових

коштів, а також здійснює облік розрахунків з бюджетом, покупцями, постачальниками та працівниками (здійснює розрахунок та нарахування заробітної плати, премій, відпускних, тощо).

Для здійснення організаційно-економічної характеристики діяльності досліджуваного підприємства необхідно здійснити оцінку його основних фінансових показників, проаналізувати фінансову стійкість та платоспроможність підприємства, розрахувати показники його ділової активності (дод. З). Оцінка показників підприємства здійснювалась на основі Балансу та Звітів про фінансові результати ТОВ «Магазин «Олімпієць» за 2013, 2014, 2015, 2016 та 2017 роки, які відображені відповідно у додатках К, К1, К2, К3 та додатку К4.

Для оцінки показників ділової активності підприємства було застосовано загальноприйняті формули (дод. Л).

Аналіз показників ділової активності свідчить про погіршення використання активів і капіталу підприємства за останні роки. Показники оборотності зменшились внаслідок того, що чинники які їх обумовлюють (дохід від реалізації та середні залишки активів і капіталу) змінювались нерівномірно.

За нормальних умов темпи приросту доходу від реалізації продукції мають дещо перевищувати темпи приросту середньорічних активів, що свідчить про зростання інтенсивності фінансово-господарської діяльності.

У 2016 та 2017 роках спостерігається зменшення інтенсивності використання активів і капіталу.

Уповільнення інтенсивності використання активів і капіталу призвело до збільшення тривалості операційного циклу у 2016 році на 41,9 днів у порівнянні з 2015 роком. Також відбулось збільшення тривалості фінансового циклу на 89,8 днів, що є негативним явищем і свідчить про зниження інтенсивності використання підприємством майна і джерел його фінансування.

Різниця між фінансовим і операційним циклом, яка перевищує сто днів вказує на те, що основною причиною уповільнення фінансово-господарських процесів є зростання поточних зобов'язань підприємства, які у 2016 році склали 939,1 тис. грн, що майже в 90 разів перевищує розмір дебіторської заборгованості підприємства, який у 2016 році складав лише 10,5 тис. грн.

Коефіцієнт оборотності запасів показує скільки оборотів за рік зробили запаси, тобто скільки разів вони перенесли свою вартість на готові вироби. Показник терміну обороту запасів характеризує період часу протягом якого запаси перетворюються в реалізовані товари.

Низька оборотність запасів ТОВ «Магазин «Олімпієць», є поганим показником фінансово-господарської діяльності компанії, яка вказує на надмірність запасів та погані продажі.

Структура активів і пасивів підприємства визначає його платоспроможність та фінансову стійкість.

Система показників платоспроможності та фінансової стійкості дозволяє оцінити здатність підприємства відшкодувати поточні борги у визначені терміни, фінансову незалежність від зовнішніх джерел фінансування, мобільність власного капіталу, здатність капіталу утворювати активи, заборгованість підприємства тощо.

Формули для розрахунку системи показників платоспроможності та фінансової стійкості наведено у додатку М.

Динаміка показників платоспроможності та фінансової стійкості ТОВ «Магазин «Олімпієць» не може бути оцінена однозначно.

Значення коефіцієнта абсолютної ліквідності у всі досліджувані роки, окрім 2013 року (що означало існування фінансового ризику для підприємства) знаходиться в межах критичного значення від 0,1 до 0,2.

Отримані дані показують, що в 2017 році на кожну гривню поточних зобов'язань припадало близько 0,12 гривень грошових коштів та їх еквівалентів.

Коефіцієнт швидкої ліквідності на підприємстві значно нижчі за нормативне значення від 0,5 до 1 в усі досліджувані роки, що означає необхідність збільшення суми високоліквідних активів і зниження суми поточних зобов'язань.

Коефіцієнт поточної ліквідності є індикатором здатності компанії відповідати за поточними зобов'язаннями за допомогою оборотних активів, нормативне значення даного показника знаходиться в межах від 1 до 3, але більш бажаним є значення від 2 до 3.

Отримані дані показують, що протягом 2013-2017 років компанія не могла вчасно відповідати за своїми поточними зобов'язаннями. У 2017 році в компанії залишилося лише 0,96 гривень на кожну гривню поточних зобов'язань. Це веде до зниження довіри до компанії. У разі виникнення системної кризи ліквідності компанія може бути оголошена банкрутом.

Низький рівень ліквідності свідчить про ускладнення збуту продукції на підприємстві та погану організацію матеріально-технічного забезпечення.

Коефіцієнти, що характеризують фінансову стійкість підприємства є досить нестабільними, тому їх значення значно відрізняються кожного року.

Коефіцієнти фінансової стійкості, що характеризують структуру капіталу, а саме: коефіцієнт автономії, коефіцієнт мультиплікації власного капіталу, коефіцієнт фінансової стійкості, коефіцієнт загальної заборгованості та коефіцієнт співвідношення позикового і власного капіталу наблизились до критичних значень у 2015 році, але у 2017 знову почали значно виходити за їх межі, що означає негативні зрушення у формуванні джерел фінансування підприємства.

Проаналізувавши дані, можна зробити висновок, що ТОВ «Магазин «Олімпієць» є збитковим підприємством, причиною чого є перевищення його витрат над доходами, не зважаючи на збільшення на 10,3% чистого доходу від реалізації товарів. Підприємству доцільно вжити заходів для підвищення його доходів та зниження витрат, чого можна досягти за

рахунок створення інтернет-сайту з переліком продукції та рекламою магазину, тобто застосувати маркетингову стратегію, відсутність якої призводить до зниження кількості покупців.

Для кращого розкриття сутності фінансових статей витрат та доходів за 2017 рік наведено рисунки 2.1 та 2.2.



Рис. 2.1 Структура доходів ТОВ «Магазин «Олімпієць» за 2017 рік*

*Розроблено автором

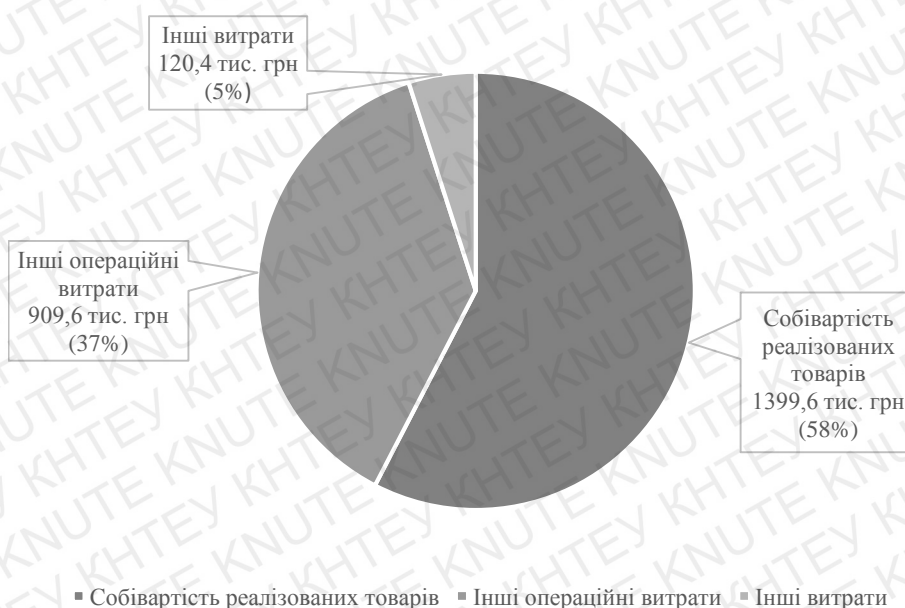


Рис. 2.2 Структура витрат ТОВ «Магазин «Олімпієць» за 2017 рік*

*Розроблено автором

У 2017 році порівняно з 2016 можна відзначити зростання собівартості товарів на 8,5%, що призвело до збільшення витрат, але підвищення ціни на товари дало змогу отримати підвищення чистого доходу від реалізації на 10,3%, що є позитивною зміною.

Зменшення необоротних активів підприємства спричинений зносом та зменшенням основних засобів на підприємстві. У 2017 році частка основних засобів склала 46,5% від усієї сукупності активів, що свідчить про значні накладні витрати й високу чутливість прибутку до змін виторгу.

Зменшення оборотних активів відбулося за рахунок зменшення запасів підприємства та грошових коштів, але низька частка заборгованості й відносно високий рівень грошових коштів свідчить про задовільний стан розрахунків підприємства зі споживачами.

Зменшення поточних зобов'язань підприємства на 11,8% є безумовно позитивною зміною, яка відбулась за рахунок зменшення суми кредиторської заборгованості за розрахунки з бюджетом на 111,6 тис. грн.

Зменшення суми власного капіталу відбулося за рахунок виникнення на підприємстві нерозподіленого збитку за попередні роки у сумі 28,6 тис. грн, що є негативним моментом, адже спричинює зменшення суми власного капіталу підприємства.

Для ознайомлення з системою бухгалтерського обліку операцій з товарними запасами та системи внутрішнього контролю на підприємстві доцільно ознайомитись з його обліковою політикою (дод. Д).

З положень облікової політики слідує, що:

1. Бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється головним бухгалтером та старшим бухгалтером підприємства.
2. Бухгалтерський облік на підприємстві відповідає вимогам діючого законодавства України і є автоматизованим. Для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві використовується програма «1С:Підприємство» версії 8.2

3. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності інвентаризацію майна й фінансових зобов'язань, відповідно до статті 10 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [28] підприємство проводить раз на рік, перед складанням річної фінансової звітності. Інвентаризацію проводить постійно діючий склад комісії на чолі з головним бухгалтером підприємства.

При веденні бухгалтерського обліку на ТОВ «Магазин «Олімпієць»» використовується План рахунків бухгалтерського обліку затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року [42].

Облікове відображення типової кореспонденції рахунків у порівнянні з кореспонденцією рахунків, що використовується досліджуваним підприємством наведена у додатку Н. Аналіз таблиці свідчить про те, що підприємство використовує типову кореспонденцію рахунків, без змін на специфіку своєї діяльності.

Для деталізації відображення операцій з товарними запасами можна запропонувати створення Робочого плану рахунків (дод. П).

В запропонованому плані рахунків враховані особливості економічної діяльності підприємства, що сприятиме покращенню роботи бухгалтерського відділу ТОВ «Магазин «Олімпієць»».

Отже, в цілому діяльність підприємства за п'ять років можна вважати не ефективною на тій підставі, що підприємство є збитковим, а більшість з проаналізованих показників мають тенденцію до зниження в останні з проаналізованих років.

Позитивна тенденція спостерігається щодо зменшення поточних зобов'язань підприємства, а саме суми кредиторської заборгованості за розрахунки з бюджетом.

Система ведення обліку на підприємстві потребує удосконалення, за рахунок створення Робочого плану рахунків.

2.2 Планування аудиту формування та використання товарних запасів підприємства роздрібної торгівлі

Планування аудиту допомагає раціонально розподілити фонд робочого часу аудитора та більш ретельно перевірити операції пов'язані з надходженням та використанням товарних запасів.

Основні вимоги до планування аудиторської перевірки, його етапи, а також норми та рекомендації щодо планування аудиту визначено МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [43], 310 «Знання бізнесу» [44], МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [45], 320 «Суттєвість в аудиті» [46], 400 «Оцінка ризиків та системи внутрішнього контролю» [47].

Виходячи зі знань аудитора щодо галузі клієнта, ефективності системи внутрішнього контролю на підприємстві та факту попередньої співпраці з клієнтом відбувається вибір та обсяг процедур для проведення аудиту товарних запасів.

Як зазначається у МСА 300 [43] планування є не окремим етапом аудиту, а швидше безперервним і повторюваним процесом, який часто розпочинається невдовзі після завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту.

При плануванні, важливою умовою для отримання необхідного й достатнього обсягу інформації про діяльність підприємства є формування аудитором листа-запиту до клієнта, з яким заключається договір. В листі-запиті висвітлюється перелік необхідної інформації та документації, які замовник має надати аудитору. Окрім цього, лист-запит документує та підтверджує прийнятих аудитором мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом та узгоджує форму будь-яких звітів та висновків наданих в процесі аудиту та за результатами його

проведення. Якщо підприємство є постійним клієнтом аудиторської фірми, то використовується раніше отримана інформація [48].

Запит надсилається керівнику та головному бухгалтеру підприємства, що допомагає залучити керівництво до співпраці ще до самої перевірки [15].

Відповідно до вимог п. 9 МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [43], на основі загальної стратегії аудиту аудитор розробляє план аудиту (дод. Р), який має включати наступні елементи:

1) характер, час та обсяг запланованих процедур оцінки ризиків для операцій з товарними запасами, як це вказано в МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [45].

Зокрема, для підприємств роздрібно́ї торгівлі ідентифікація ризиків суттєвого викривлення повинна включати:

- оцінку зміни фінансової стійкості підприємства у порівнянні з попередніми звітними періодами,
- оцінку ризиків системи внутрішнього контролю щодо організації та ведення основних операцій;
- оцінку суттєвості окремих об'єктів обліку та класів операцій (особливу увагу слід приділити розрахунковим операціям з формування та використання товарних запасів);
- існування операцій, характерних та нетипових для діяльності підприємств роздрібно́ї торгівлі, а також ознайомлення з документацією на їх санкціонування;
- огляд функціональних можливостей та особливостей використовуваного підприємством програмного забезпечення та комплексності інформаційної (в т. ч. облікової) системи підприємства роздрібно́ї торгівлі;

На етапі планування попередня оцінка аудитором межі суттєвості і ризику аудиторської перевірки товарних запасів підприємства роздрібно́ї торгівлі можуть відрізнятися від оцінок здійснених у процесі обробки

результатів процедур аудиторської перевірки. Це може статися з причини змін обставин під час проведення перевірки. Якщо дійсні результати перевірки товарних запасів підприємства відрізняються від вказаних у фінансовій звітності та первинних документах, оцінка суттєвості і ризику аудиторської перевірки може переглядатися. Крім того, аудитор може під час планування аудиторської перевірки визначити мінімальний рівень суттєвості, а вже під час застосування аудиторських процедур його збільшити. Це може бути зроблено для зменшення ймовірності не виявлення помилок а також забезпечує імовірність допущення похибки аудитором при оцінці впливу помилок, виявлених під час аудиторської перевірки [48].

Аудит малих підприємств може виконуватися зовсім невеликою групою аудиторів. Часто аудит малих підприємств виконує партнер із завдання (який може бути практикуючим фахівцем—підприємцем) разом із одним членом команди із завдання (або взагалі без групи). Малий розмір групи спрощує координацію й обмін інформацією між її членами.

При розробленні плану перевірки аудитор повинен оцінити властивий ризик характерний для операцій не пов'язаних безпосередньо зі складанням бухгалтерської звітності, але з урахуванням реальності показників фінансової звітності та на бухгалтерських рахунках. Виникнення властивого ризику обумовлено дією різних чинників, як зовнішніх, так і внутрішніх, часто безпосередньо не пов'язаних з підприємством-клієнтом (це інфляція, конкуренція, безробіття та ін.).

На величину аудиторського ризику мають вплив наступні фактори:

- чесність та порядність управлінського персоналу;
- ефективність системи внутрішнього контролю товарних запасів підприємства торгівлі;
- ефективність системи бухгалтерського обліку на підприємстві;
- вид товарних запасів, які реалізує підприємство роздрібною торгівлі та способи їх надходження.

2) характер, час та обсяг запланованих подальших аудиторських процедур на рівні тверджень, як це зазначено в МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» [49];

3) опис інших запланованих аудиторських процедур.

Відповідно до параграфу A13 МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» аудитор має документувати та вносити коригування в план та програму перевірки в зв'язку з непередбаченими подіями, змінами в обставинах або аудиторських доказах, отриманих під час виконання аудиторських процедур, або при отриманні аудитором інформації, яка значно відрізняється від тієї, що була доступною йому під час планування аудиторських процедур [43].

План аудиту затверджується до початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатися у результаті непередбачених подій, змін в обставинах або аудиторських доказів, отриманих під час виконання аудиторських процедур, якщо у аудитора виникне необхідність модифікувати загальну стратегію аудиту та план аудиту і, як наслідок, заплановані характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур виходячи із переоцінки раніше оцінених ризиків [50].

Така необхідність може виникати в разі, коли аудитор отримує інформацію, яка значно відрізняється від тієї, що була доступною йому під час планування аудиторських процедур.

Наступним етапом після складання плану є розроблення на його основі програми аудиторської перевірки (дод. С) яка є інструментом реалізації плану та виступає одночасно як інструкція для асистентів з проведення перевірки та як засіб контролю якості праці всіх членів аудиторської групи, оскільки має детальний опис сутності аудиторських процедур [51].

Основними цілями розробки програми аудиту є:

- надання детального уявлення про аудиторські процедури, необхідні для виконання завдання;
- розподілення сфер відповідальності між членами робочої групи;
- встановлення робочих взаємозв'язків між різними етапами аудиту;
- документування факту виконання аудиторських процедур.

Програма аудиторської перевірки обліку операцій із товарними запасами суб'єкта господарювання повинна включати дослідження стану збереження матеріальних цінностей, нормування витрат та оприбуткування, правильність оцінювання придбаних товарних запасів.

Попередня програма складається до початку аудиту, але в ході проведення перевірки до неї можуть аудитором вноситися як незначні, так і суттєві зміни. У програмі аудиту види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур повинні співпадати з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту. До аудиторської програми включається також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, що його необхідно витратити на кожен напрямок аудиту або аудиторську процедуру [52].

Остаточна програма аудиту товарних запасів з повним переліком процедур, що мають бути виконані розробляється вже після отримання відповідей та їх аналізу.

Під час підготовки програми аудиту доречно враховувати такі обставини, як:

- визначений рівень суттєвості для статті товарні запаси;
- рівень впевненості, який має бути забезпечений при отриманні аудиторських доказів у процесі виконання процедур по суті;
- заплановані терміни виконання тестів контролю та процедур по суті;

- можливість координації будь-якої позиції в плані перевірки (наприклад, заміна одного працівника на іншого, надання технічної або методичної допомоги);
- необхідність залучення експертів та інших спеціалістів під час проведення аудиту.

Програма аудиту, як і інші документи, що формуються в процесі перевірки, є важливим інструментом, який дозволяє забезпечити якісне надання професійних послуг, а також зменшити ризик не виявлення суттєвих помилок.

Отже, в програмі конкретизуються процедури, що необхідно виконати для отримання аудиторських доказів щодо тверджень, які містять показники та інформацію у фінансовій звітності.

Аудитору під час проведення перевірки операцій з товарними запасами на підприємстві роздрібної торгівлі слід звернути особливу увагу на порядок формування товарної націнки.

Так, при передачі товарів у роздрібну торгову мережу в обліку відображається торгова націнка, а під час реалізації даних товарів повинна бути списана дана торгова націнка, що забезпечить обчислення правильної суми собівартості реалізованих товарів і залишку торгової націнки. Під час перевірки, аудитор повинен впевнитись в тому, що перерахунків і коригувань у зв'язку з наданням відповідної знижки проведено не було. Таким чином, розрахунки мають бути здійснені у відповідності до п. 22 П(С)БО 9 «Запаси», де сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток роздрібною (продажною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки [2].

Визначення аудиторського ризику відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» полягає в тому, що аудитор надасть невідповідний аудиторський висновок, якщо фінансова звітність є суттєво викривленою [53].

Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення:

1. на рівні фінансової звітності;
2. на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур.

З цією метою аудитор повинен:

1. ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, і через аналіз класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації у фінансовій звітності;
2. оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому і чи впливають вони потенційно на більшість тверджень;
3. оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому і чи впливають вони потенційно на більшість тверджень;
4. ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, ураховуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати;
5. розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення [45].

Якщо розрахований рівень аудиторського ризику надто високий порівняно з припустимим, аудитор може відмовитися від подання аудиторського висновку або розробити комплекс заходів, спрямованих на зниження цього рівня. Такими заходами можуть бути відновлення обліку, детальне дослідження господарських операцій тощо.

Аудиторський ризик складається з ризику невиявлення, ризику контролю та властивого ризику (рис. 2.3).



Рис. 2.3 *Складові аудиторського ризику**

*Розроблено автором

Аудиторський ризик зазвичай оцінюється за формулою (2.1), що була запропонована Американським інститутом дипломованих суспільних бухгалтерів (AICPA), яка має такий вигляд [54]:

$$AP = BP * PK * PH, \quad (2.1)$$

де AP – аудиторський ризик (Audit risk);

BP – внутрішній (власний) ризик (Inherent risk);

PK – ризик контролю (Control risk);

PH – ризик невиявлення (Detection risk).

Це класична модель, яку використовують і зарубіжні, і вітчизняні науковці. Але слід зазначити, що така модель аудиторського ризику не визначає пріоритетів у складових елементах аудиторського ризику. Відхилення величини кожного з елементів визначення аудиторського ризику має різний вплив на коригування плану та програми аудиту.

На практиці значна частина аудиторів та аудиторських фірм не використовують наведену вище математичну модель, а визначають якісні характеристики ризику на рівні «високого», «середнього» та «низького», за

потреби переводячи їх у кількісні (табл. 2.1). Тобто дається суб'єктивна оцінка значимості складових елементів аудиторського ризику та визначається її вплив на аудиторську перевірку.

Таблиця 2.1

Переведення якісних характеристик властивого ризику, ризику контролю і ризику невиявлення в кількісні [51]

| Вид ризику | Якісна характеристика | Кількісна характеристика | |
|-------------------|-----------------------|--------------------------|----------------|
| | | в % | в коефіцієнтах |
| Властивий ризик | Високий | 50-100 | 0,5-1 |
| | Середній | 20-50 | 0,2-0,5 |
| | Низький | 10-20 | 0,1-0,2 |
| Ризик контролю | Високий | 60-100 | 0,6-1 |
| | Середній | 30-60 | 0,3-0,6 |
| | Низький | 5-30 | 0,05-0,3 |
| Ризик невиявлення | Високий | 15-30 | 0,15-0,3 |
| | Середній | 8-14 | 0,08-0,14 |
| | Низький | 2-7 | 0,02-0,07 |

Згідно з МСА 315 [45] процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання складається таких елементів:

1. ідентифікація бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансового звітування;
2. оцінювання значущості ризиків;
3. оцінювання ймовірності їх виникнення;
4. прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків.

Властивий ризик доцільно визначати за допомогою вивчення будь-якого аспекту історії клієнта, середовища або операцій, які вказують на високу ймовірність помилки у фінансовій звітності поточного року.

Стаття балансу, для якої властивий ризик був оцінений як високий, призводить до більшої кількості доказів, ніж для статей балансу із низьким рівнем властивого ризику.

При визначенні ризику контролю необхідно враховувати конкретні обставини, але частіше буває доцільним прийняти цей ризик, як високий, що, в свою чергу, потребує проведення певного набору аудиторських процедур для того, щоб знизити ризик не виявлення та забезпечити загальний ризик на припустимому рівні [54].

Ризик невиявлення складається з [54]:

- ризику аналізу - це ймовірність того, що процедури аналізу не призведуть до виявлення суттєвих помилок;
- ризику неправильного визначення розміру суттєвості - це ймовірність того, що суттєві помилки не можуть бути знайдені під час виконання процедур перевірки;
- ризику неправильного застосування методу вибірки - це ймовірність того, що думка аудитора, отримана на основі вибіркової перевірки може відрізнятись від думки, складеної на основі вивчення всієї сукупності документів і даних.

Під час визначення рівня суттєвості аудиторю необхідно дотримуватися вимог МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», проте даний стандарт не встановлює чіткої методики розрахунку суттєвості [46].

Суттєвість, яка розрахована в процесі планування аудиту, не у всіх випадках встановлює граничну суму, нижче від якої невиявлені помилки, (в сукупності або окремо) будуть прийняті як несуттєві. За наявності важливих обставин щодо викривлень аудитор може розглядати суттєвими, незважаючи на те, що їхня сума нижча від рівня суттєвості. Досить часто обрані процедури аудиту для виявлення помилок та викривлень, які визнаються суттєвими виключно за сумою, є не завжди доцільними в практичному застосуванні. Тому аудиторю необхідно розглядати не лише розмір помилок та викривлень, а й їхній характер та конкретні обставини виникнення під час оцінки впливу на фінансову звітність [46].

Визначення рівня суттєвості для показників ТОВ «Магазин «Олімпієць» за 2017 рік наведено у табл. 2.2. Загальний рівень суттєвості для валюти балансу буде становити 10%.

Таблиця 2.2

Рівні суттєвості показників ТОВ «Магазин «Олімпієць» за 2017 рік*

| Базові показники | Сума, грн | Частка в перерахунок на підсумок вибірки, % | Абсолютний розмір суттєвості, грн |
|----------------------------|-----------|---|-----------------------------------|
| Необоротні активи | 692800 | 46,6 | 69378,1 |
| Запаси | 683100 | 45,9 | 68335,9 |
| Грошові кошти | 99800 | 6,8 | 10123,8 |
| Дебіторська заборгованість | 11000 | 0,7 | 1042,2 |
| <i>Підсумок вибірки</i> | 1486700 | 100,0 | 148880 |
| Валюта балансу | 1488800 | 10 | 148880 |

**Розроблено автором*

Отже, різниця в розмірі 68335,9 грн між фактичною сумою запасів та вказаною в первинних документах буде суттєвою, оскільки перевищує межу суттєвості для даного показника. Для необоротних активів межа суттєвості є найбільшою і складає 69378,1 грн.

Розподіл суттєвості за окремими показниками дозволяє більш чітко планувати аудиторські процедури й оцінювати результати перевірки.

2.3 Заходи з удосконалення організації аудиту формування та використання товарних запасів підприємства роздрібною торгівлі

При проведенні аудиту формування та використання товарних запасів підприємств роздрібною торгівлі аудиторам необхідно дотримуватись організаційних принципів аудиту, задля досягнення ефективності та високої якості перевірки.

Виходячи зі знань аудитора щодо галузі клієнта, ефективності системи внутрішнього контролю на підприємстві та факту попередньої співпраці з клієнтом відбувається вибір та обсяг процедур для проведення аудиту формування та використання товарних запасів.

Аудит формування та використання товарних запасів підприємств роздрібною торгівлі передбачає [15]:

- перевірку структурного складу товарних запасів;
- перевірку виконання запланованого обсягу використання товарних запасів за асортиментом та якістю;
- перевірку дотримання умов та норм зберігання товарних запасів та правильність їх оцінки при надходженні та вибутті;
- правильність та своєчасність створення первинних документів, що відображають операції пов'язані з формуванням та використанням товарних запасів;
- правильність нарахування торговельної націнки на товари;
- відповідність фактичних залишків товарних запасів на складах та в бухгалтерській звітності;
- перевірку правильності формування величини транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з товарними запасами;
- правомірність та правильність застосування рахунків бухгалтерського обліку для відображення формування та використання товарних запасів.

Для проведення аудиту формування та використання товарних запасів, аудитор повинен звернути увагу на зміну їх обсягу, що має безпосередній вплив на показники фінансової та господарської діяльності підприємства роздрібною торгівлі, а саме: витрати на продаж товарів та обсяг товарообігу, таким чином і на прибуток від їх продажу.

Надлишок товарних запасів призводить до підвищення витрат на їх утримання, що не найкращим чином впливає на прибуток, а також до додаткового залучення джерел фінансування та уповільнення оборотності

вкладених коштів, що погіршує платоспроможність та фінансову стійкість підприємства.

Недостача товарних запасів є причиною втрати товарообороту через незадоволення купівельним попитом, внаслідок чого скорочується валовий прибуток підприємства роздрібною торгівлі (реалізована торгова націнка), а отже зменшується і кінцевий фінансовий результат [55].

Джерела інформації, необхідної для проведення аудиту формування та використання товарних запасів відображені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Джерела інформації, необхідної для проведення аудиту формування та використання товарних запасів*

| № | Джерело інформації | Складові джерела інформації |
|---|-------------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Облікові регістри по рахункам | 281 «Товари на складі», |
| | | 282 «Товари в торгівлі» |
| | | 283 «Тара під товарами» |
| | | 285 «Торгова націнка» |
| | | 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» |
| | | 702 «Дохід від реалізації товарів» |
| | | 804 «Витрати тари, тарних матеріалів» |
| | | 808 «Витрати товарів» |
| | | 902 «Собівартість реалізованих товарів» |
| 2 | Первинні документи | Прибуткові накладні |
| | | Видаткові накладні |
| | | Рахунки-фактури |
| | | Прибуткові ордери |
| | | Картка складського обліку |
| | | Накладні на внутрішнє переміщення |
| | | Акти списання |
| | | Акти переоцінок |
| | | Бухгалтерські довідки |

Продовження таблиці 2.3

| 1 | 2 | 3 |
|---|-------------------|--|
| 3 | Облікові регістри | Матеріальні звіти |
| | | Накопичувальні відомості |
| | | Групувальні відомості |
| | | Розрахунок транспортно-заготівельних витрат |
| | | Журнали-ордери до відповідних рахунків |
| 4 | Інші джерела | Головна книга |
| | | Акти інвентаризації |
| | | Звірювальні відомості |
| | | Звітність |
| | | Внутрішні розпорядчі документи щодо регулювання операцій із товарними запасами |

*Розроблено автором

Аудит запасів доцільно починати з перевірки організації складського господарства та стану збереження і схоронності запасів. Для цього необхідно здійснити такі аудиторські процедури:

- перевірити організацію складського господарства та контрольно-пропускної системи;
- оцінити стан складських приміщень та тари для зберігання запасів;
- перевірити своєчасність сертифікації вимірювальних приладів;
- оцінити стан охоронних систем території підприємства;
- ознайомитись та оцінити порядок ввезення та вивезення товарних запасів з підприємства;
- перевірити наявність договорів з матеріально-відповідальними особами та правомірність їх укладення;
- перевірити порядок проведення інвентаризації та оформлення її результатів.
- перевірити збіг маркування, назви й номера вказаних в документах та зазначених безпосередньо на товарному запасі

Особливу увагу аудиторів слід приділити правильності формування первісної вартості запасів та визначення сум та порядку розподілу транспортно-заготівельних витрат [56].

При аудиті надходження та використання товарних запасів можуть бути запропоновані до використання робочі документи, наведені у табл. 2.4, табл. 2.5, табл. 2.6 та табл. 2.7, які сприяють систематизації інформації отриманої в ході аудиту, а отже сприяють покращенню його організації.

Таблиця 2.4

Робочий документ аудитора з перевірки відповідності методу, який застосовується для списання запасів, визначеному в наказі про облікову політику *

| № з/п | Найменування товарного запасу, що вибув | Метод оцінки | | Відхилення |
|-------|---|--|-----------------------|------------|
| | | Згідно з наказом про облікову політику | Фактично | |
| 1 | Бігова доріжка Sport Hit 780В | За первісною вартістю | За первісною вартістю | - |
| 2 | Штанга RN-Sport 105 кг (BB-105) | За первісною вартістю | За первісною вартістю | - |
| 3 | Гантель для фітнеса Zelart | За первісною вартістю | За первісною вартістю | - |

*Розроблено автором

Таблиця 2.5

Робочий документ аудитора з перевірки правильності формування первісної вартості товарних запасів

| Найменування запасів | Первісна вартість за розрахунком підприємства, грн | Первісна вартість за розрахунком аудитора, грн | Різниця («+», «-»), грн |
|---------------------------------|--|--|-------------------------|
| Штанга RN-Sport 105 кг (BB-105) | 3200 | 3200 | 0 |
| Гантель для фітнеса Zelart | 377 | 377 | 0 |

*Розроблено автором

Таблиця 2.6

Робочий документ аудитора з перевірки відповідності інформації в частині операцій із товарними запасами за вартістю у договірних, первинних документах і регістрах аналітичного та синтетичного обліку

| Найменування запасів | Договір на постачання, грн | Прибуткова накладна, грн | Прибутковий ордер, грн | Картка складського обліку, грн | Матеріальний звіт, грн | Відхилення, грн |
|---------------------------------|----------------------------|--------------------------|------------------------|--------------------------------|------------------------|-----------------|
| Бігова доріжка Sport Hit 780B | 8400 | 8400 | 8400 | 8400 | 8400 | 0 |
| Штанга RN-Sport 105 кг (BB-105) | 3200 | 3200 | 3200 | 3200 | 3200 | 0 |
| Гантель для фітнеса Zelart | 377 | 377 | 377 | 377 | 377 | 0 |

*Розроблено автором

Таблиця 2.7

Робочий документ аудитора з перевірки нормативного та фактичного витрачання товарних запасів

| Найменування запасів | За розрахунком підприємства, шт | | | За розрахунком аудитора, шт | | | Загальне відхилення |
|---------------------------------|---------------------------------|------|------------|-----------------------------|------|------------|---------------------|
| | Норма | Факт | Відхилення | Норма | Факт | Відхилення | |
| Бігова доріжка Sport Hit 780B | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 |
| Штанга RN-Sport 105 кг (BB-105) | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 |
| Гантель для фітнеса Zelart | 3 | 3 | 0 | 3 | 3 | 0 | 0 |

*Розроблено автором

Варто додати, що особлива увага з боку аудитора при аудиті товарних запасів має зосереджуватись на правильності обчислення торговельної націнки на товари. Також аудитору слід звернути увагу на порядок обліку операцій з тарою.

Крім того, аудитору слід перевірити своєчасність та ефективність заходів, які вживались щодо стягнення заборгованості за визнаними нестачами цінностей, виявлені у минулих періодах.

Найбільш суттєві порушення підприємства здійснюються при веденні податкового обліку формування та використання товарних запасів. Тому, аудитору доцільно звернути особливу увагу на перевірку податкового обліку товарних запасів.

Згідно із Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [37] відповідальність за організацію внутрішнього контролю, як і всього бухгалтерського обліку, несуть власники або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Система внутрішнього контролю підприємства має забезпечувати його стабільне та ефективне функціонування, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження і раціональне використання ресурсів, точність і повноту бухгалтерських записів, своєчасну підготовку звітності.

На ТОВ «Магазин «Олімпієць» не існує окремого відділу внутрішнього контролю та аудиту, його створення є недоцільним через малий розмір підприємства, тому внутрішній аудит має бути організований за рахунок контролю над діяльністю самого персоналу, використання сучасних автоматизованих програм, а також за рахунок залучення зовнішніх аудиторів.

Найбільш доцільними способами ведення внутрішнього контролю на ТОВ «Магазин «Олімпієць» є:

1. Проведення інвентаризації, як перевірки відповідності фактичної наявності цінностей на певну дату їх обліковим записам;
2. Перевірка законності здійснених господарських операцій, правильності функціонування автоматизованих інформаційних систем, дотримання графіка документообігу як оптимального

шляху проходження первинного документа підприємства від моменту його складання і до архівації;

3. Порівняння результатів діяльності підприємства із запланованими показниками.
4. Застосування бухгалтерською службою сучасних комп'ютерних програм для ведення внутрішнього аудиту.

За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення щодо усунення негативного впливу на діяльність господарюючого суб'єкта. Таким чином, вирішуються завдання перевірки якості звітної інформації та пошуку шляхів оптимізації діяльності.

Керівництво підприємства зобов'язане організувати середовище контролю, передбачити і систематично здійснювати заходи контролю. Що стосується такого заходу контролю як інвентаризація, його організація потребує особливої уваги з боку керівництва підприємства.

В першу чергу, це обумовлено важливістю даного прийому як найбільш дієвого інструменту встановлення фактичної наявності майна підприємства і стану його фінансових зобов'язань, як основного способу контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей.

З іншого боку, держава ретельно регламентує процес проведення інвентаризації на підприємствах. У статті 10 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено: «Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка» [37].

Наказом Міністерства фінансів України № 879 від 2 вересня 2014 року затверджене Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, що визначає порядок проведення інвентаризації та оформлення її результатів усіма юридичними особами незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності [36].

Проводити якісну інвентаризацію є дуже важливим фактором для стабільного функціонування підприємства, бо завдяки їй забезпечується: виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів; установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку; виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих активів, активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення; виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Організація аудиту товарних запасів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.

ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 2

В процесі дослідження планування та організації аудиту товарних запасів ТОВ «Магазин «Олімпієць» було виявлено, що підприємство є збитковим і не має організованої системи внутрішнього контролю.

1. В роботі здійснено аналіз та оцінку організаційно-економічної характеристики підприємства за основними показниками фінансової стійкості, платоспроможності та рентабельності.

В процесі аналізу було з'ясовано, що на підприємстві існує тенденція до зменшення інтенсивності використання активів і капіталу, що призвело до збільшення тривалості операційного та фінансового циклів, за рахунок зростання поточних зобов'язань підприємства у 2015 та 2016 роках, але вже у 2017 році відбулось зменшення поточних зобов'язань на 11,8%, що є безумно позитивною зміною, але не достатньою для зменшення тривалості операційного та фінансового циклів.

Обчислення показника оборотності запасів дало змогу зрозуміти, що на підприємстві знаходиться надмірна кількість запасів, які не відповідають повільному темпу їх продажу.

Аналіз показників платоспроможності та фінансової стійкості підприємства, дозволяє зрозуміти, що підприємство не може вчасно погашати свої поточні зобов'язання, що веде до погіршення фінансових показників та зниження довіри до компанії з боку можливих інвесторів та кредиторів.

Так як підприємство є збитковим, розрахунок показників рентабельності є недоцільним, тому що усі значення матимуть від'ємний результат.

2. Розглянуто основну внутрішню документацію підприємства в частині організації обліку та управління товарними запасами, такі як: організаційна структура, облікова політика, Баланс, Звіти про фінансові результати.

ТОВ «Магазин «Олімпієць» є малим підприємством роздрібною торгівлі, що займається реалізацією спортивних товарів. На підприємстві спостерігається, як позитивні зміни: зменшення поточних зобов'язань, підвищення суми чистого доходу від реалізації, так і негативні: збільшення собівартості товарів, зменшення вартості активів підприємства та суми власного капіталу. Підприємство є збитковим, тому йому доцільно прийняти заходи для підвищення його доходів, та зниження витрат.

3. Запропоновано варіант Робочого плану рахунків, який враховує специфіку діяльності досліджуваного підприємства. Він включає в себе деталізацію 28 рахунку «Товари», що є доцільним враховуючи специфіку діяльності підприємства.

4. Розроблено план та програму аудиту товарних запасів для ТОВ «Магазин «Олімпієць», які містять у собі детальний опис аудиторських процедур, виконавців аудиту та строки для виконання кожного етапу аудиту.

5. Здійснено розрахунок суттєвості показників діяльності підприємства та досліджено складові аудиторського ризику та метод його оцінки.

Визначено, що граничний розмір суттєвості між фактичною сумою товарних запасів та тою, що вказана в первинних документах у 2017 році становить 68335,9 грн. Визначення межі суттєвості дало змогу більш чітко планувати аудиторські процедури та оцінювати результати перевірки

6. Запропоновано форми робочих документів аудитора, які можна застосувати в процесі аудиту товарних запасів для удосконалення його організації.

А саме: Робочий документ аудитора з перевірки відповідності методу, який застосовується для списання запасів, визначеному в наказі про облікову політику; Робочий документ аудитора з перевірки правильності формування первісної вартості товарних запасів; Робочий документ аудитора з перевірки відповідності інформації в частині операцій із товарними запасами за вартістю у договірних, первинних документах та регістрах синтетичного та аналітичного обліку; Робочий документ аудитора з перевірки нормативного та фактичного витрачання товарних запасів.

Кожен з цих документів дає змогу систематизувати та організувати роботу аудитора при проведенні перевірки формування та використання товарних запасів підприємства роздрібною торгівлі.

7. Запропоновано способи ведення та організації внутрішнього контролю на підприємстві за існуючих умов, а саме: проведення інвентаризації товарних запасів; перевірка законності здійснення господарських операцій та правильності функціонування автоматизованих систем обліку; здійснення порівняльного аналізу результатів діяльності підприємства із запланованими показниками; застосування бухгалтерською службою сучасних комп'ютерних програм для ведення внутрішнього аудиту.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

3.1. Оцінка системи внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку товарних запасів підприємства роздрібною торгівлі

Оцінка системи внутрішнього контролю за товарними запасами є основою для підготовки та планування аудиту товарних запасів, а також для встановлення терміну проведення аудиту та обсягу використовуваних аудиторських процедур, стану внутрішнього контролю за формуванням та використанням товарних запасів.

Оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку включає в себе вивчення, аналіз і оцінку відомостей про наступні аспекти господарської діяльності ТОВ «Магазин «Олімпієць» (рис. 3.1).

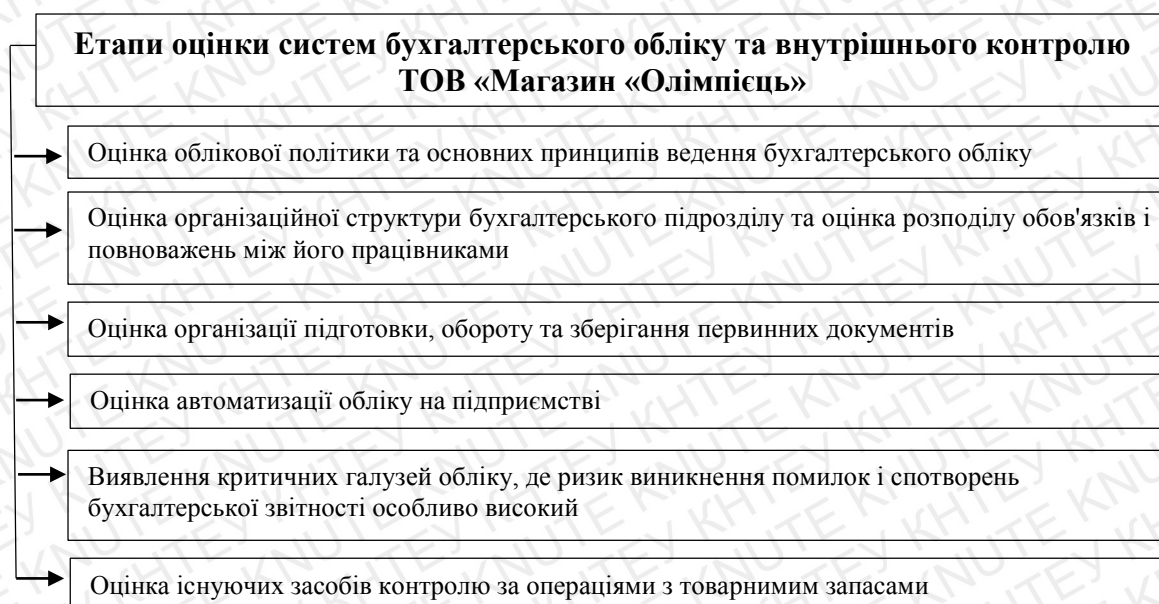


Рис. 3.1 *Етапи оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю ТОВ «Магазин «Олімпієць»**

**Розроблено автором*

Аудитор зобов'язаний перевірити відповідність організації системи бухгалтерського обліку підприємства чинним нормативним документам і відобразити в робочій документації аудитора випадки порушень.

Для дослідження системи внутрішнього контролю доцільно проаналізувати висновки зовнішніх аудиторів щодо фінансової звітності підприємства за попередні роки. Останній аудит на підприємстві проводився у 2014 році, перед його перетворенням з Приватного акціонерного товариства на Товариство з обмеженою відповідальністю, аудиторський висновок за його результатами наведено у додатку Т.

Аудиторська перевірка була здійснена у відповідності до вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, іншого надання впевненості та супутніх послуг, зокрема МСА 700 "Формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності" [57], 705 "Модифікація думки у звіті незалежного аудитора" [58], 706 "Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора" [59], Кодексу Етики Професійних бухгалтерів [60] з урахуванням вимог Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" [25].

Встановлено, що оскільки призначення аудитора відбулося після дати проведення інвентаризації активів та зобов'язань, аудитор не мав змоги спостерігати за проведенням інвентаризації. Внаслідок цього у аудитора була відсутня можливість підтвердити фактичну наявність товарно-матеріальних цінностей, відображених в балансі підприємства, за допомогою аудиторських процедур.

За результатами аудиту було висловлено умовно-позитивну думку відповідно дійсного фінансового стану та результатів діяльності відображених у річній фінансовій звітності складеній підприємством.

При здійсненні нами аудиту товарних запасів на досліджуваному підприємстві були застосовані такі методичні прийоми, як: тестування, аналітичні процедури, арифметична перевірка, опитування працівників та документальна перевірка.

Документальна перевірка формування та використання товарних запасів проводилась на основі таких документів, як:

1. Наказ про облікову політику ТОВ «Магазин «Олімпієць» (дод. Д).
2. Первинні документи з обліку запасів, а саме: накладні, видаткові накладні, рахунки-фактури, прибуткові ордери, картка складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, акти списання, акти переоцінок.
3. Облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку запасів (матеріальні звіти, накопичувальні відомості, групувальні відомості, Розрахунок транспортно-заготівельних витрат).
4. Акти інвентаризації, звірювальні відомості, звітність та внутрішні розпорядчі документи щодо регулювання операцій із товарними запасами
5. Фінансова звітність: (Баланс (ф. № 1), Звіт про фінансові результати (ф. №2).

Аудиторською перевіркою встановлено, що ТОВ «Магазин «Олімпієць» веде бухгалтерський облік господарських операцій щодо майна і результатів своєї діяльності в натуральних одиницях і в узагальненому грошовому виразі шляхом безперервного автоматизованого документального і взаємопов'язаного їх відображення.

Підприємство обрало автоматизований спосіб ведення бухгалтерського обліку за допомогою бухгалтерської програми «1С:Підприємство» версії 8.2.

Бухгалтерський облік господарських операцій здійснюється за допомогою подвійного запису згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку, за дебетом одного і кредитом іншого рахунка в одній сумі.

Відповідно до організаційної структури підприємства (дод. Ж) на підприємстві працює два бухгалтери, які формують бухгалтерський відділ. Головний бухгалтер підпорядковується безпосередньо директору підприємства, а старший бухгалтер підпорядковується головному бухгалтеру, але за його відсутності на робочому місці, виконує функції

головного бухгалтера, та підпорядковується відповідно директору підприємства.

Підставою для бухгалтерського обліку є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Дані аналітичних рахунків тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Усі первинні документи на підприємстві мають обов'язкові реквізити, до яких належать: назва документу з номером та датою складання; зміст господарської операції; підписи та посади осіб, які здійснили операцію.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [61] документи, що зберігаються на підприємстві комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються довідкою для архіву.

Фінансова звітність складається та подається своєчасно. Усі звіти підприємства перевіряються у Центрі обробки електронних звітів Держстату України, за результатами перевірки виявлено, що: звіти відповідають формі встановленій Держстатом України; засвідчені електронними підписами; помилок при здійсненні обробки даних звіту в органах державної статистики – не виявлено.

Облікова політика підприємства встановлена наказом «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику» за № 1 від 18.02.2015 р., який відповідає вимогам Закону України №996-XIV від 16.07.1999 р., та прийнятим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (дод. Д).

Визнання та первісна оцінка запасів, оцінка їх вибуття і оцінка на дату балансу в цілому відповідає вимогам норм П(С)БО 9 "Запаси", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246 [2], та прийнятій товариством обліковій політиці (дод. Д).

На дату складання балансу товарні запаси оцінюються за меншою з оцінок: за чистою вартістю реалізації або за первісною вартістю.

Оцінка вибуття запасів при відпуску у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті здійснюється за методом собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Вартість товарних запасів ТОВ «Магазин «Олімпієць» станом 31.12.2017 року становила 683,1 тис. грн.

Товариством було забезпечено незмінність методу оцінки вибуття запасів протягом періоду проведення аудиторської перевірки.

Для оцінки системи внутрішнього контролю за формуванням та використанням товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць» було проведено тести внутрішнього контролю для працівників підприємства, відповіді на які відображено у додатку У.

Тести внутрішнього контролю мають бути лаконічними, зрозумілими для працівників та точними, включаючи лише можливість відповідей «ні» або «так» на поставлені запитання.

Тести внутрішнього контролю проводились без можливості спілкування між працівниками та в один і той самий час, без попередження.

За рахунок раптового проведення тестів відбувається виключення факту договору між працівниками щодо відповідей на питання та збільшується рівень довіри аудитора до результатів тестування [62].

Аналіз відповідей свідчить про середній рівень організації внутрішнього контролю, насамперед через відсутність служби внутрішнього аудиту та нерегулярне проведення інвентаризацій, рідше 1 разу на квартал.

Критичними галузями обліку товарних запасів, де ризик виникнення помилок і спотворень бухгалтерської звітності особливо високий є такі [63]:

- відсутність у первинних документах з обліку запасів всіх необхідних реквізитів, що ставить під сумнів достовірність інформації про життєвий цикл цього об'єкта на підприємстві;

- порушення строків та якості проведення інвентаризацій, що ставить під сумнів достовірність інформації про фактичну наявність запасів;
- порушення порядку відшкодування вартості товарних запасів матеріально-відповідальними особами, результатом чого є недоотримання сум завданої шкоди;
- порушення норми зі списання запасів, що в більшості випадків тягне за собою необґрунтоване завищення витрат підприємства;
- включення не всіх належних витрат до складу первісної вартості запасів, що призводить до її усічення;
- необґрунтованість обраних методів списання товарних запасів. Як правило, на підприємствах обирають метод не з погляду його доцільності, а з погляду простоти використання;
- відсутність розрахунку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, що не дає змоги визначити реальні витрати, пов'язані з надходженням товарних запасів.

Надмірний аудит у перевірці формування та використання товарних запасів може полягати у надмірному спостереженні за інвентаризацією, а саме перевірці всіх складів, на яких знаходяться запаси, особливо якщо їх багато і вони розташовані далеко один від одного, а також при невисокій оцінці ризику суттєвого викривлення щодо цих складів.

Прикладом недостатнього аудиту є відсутність аудитора при проведенні інвентаризації і довіра лише до матеріалів підрахунків запасів у натурі, що були надані клієнтом, при цьому неможливо досягти аудиторських цілей щодо існування й оцінки запасів.

На підприємстві для ведення обліку застосовується програма «1С:Підприємство», версії 8.2, яка є застарілою і потребує оновлення, порівняння основних функціональних особливостей програми «1С:Підприємство», версії 8.2 та «1С:Підприємство», версії 8.3 відображено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Порівняння програми 1С:Підприємство версії 8.2 та версії 8.3*

| № | Функціональність | 1С:Підприємство 8.2 | 1С:Підприємство 8.3 |
|----------|-------------------------|---|---|
| 1 | Керована форма | Дана можливість не надається. | Реалізована можливість вказувати в якості даних полів і таблиць керованої форми дані, розташовані в конкретному рядку реквізиту форми, що є таблицею (крім динамічного списку). |
| 2 | Діаграми | Дана можливість функціонально обмежена. | Введено нові види діаграм та режимів їх створення. |
| 3 | Табличний документ | Об'єднання комірок табличного документа можливо тільки за допомогою команди меню Таблиця - Об'єднати або відповідної кнопки командної панелі. | Для команди табличного документа Об'єднати реалізовано поєднання клавіш Ctrl + M. У контекстному меню табличного документа реалізована команда Об'єднати. |
| 4 | Прикладні об'єкти. | Недостатня ефективність роботи при певних сценаріях. | Оптимізована робота з пам'яттю деяких механізмів. |
| 5 | Веб-клієнт | При запуску веб-клієнта виконується отримання великого обсягу службової інформації. | Прискорено запуск веб-клієнта на повільних з'єднаннях. |
| 6 | Динамічне оновлення | У деяких ситуаціях динамічне оновлення працює некоректно. | Підвищено надійність роботи динамічного оновлення в різних ситуаціях. |

*Розроблено автором

Аналіз табл. 3.1 дає можливість стверджувати про необхідність переходу ТОВ «Магазин «Олімпієць» на комп'ютерну програму «1С:Підприємство» версії 8.3 для ведення бухгалтерського обліку, адже це дасть змогу підвищити ефективність діяльності бухгалтерської служби, за рахунок прискорення процесу обліку та розширення його функцій.

Малюга Н. М. у своїй праці [64] пропонує шляхи подолання проблем ведення обліку товарних запасів на підприємствах (рис.3.2).

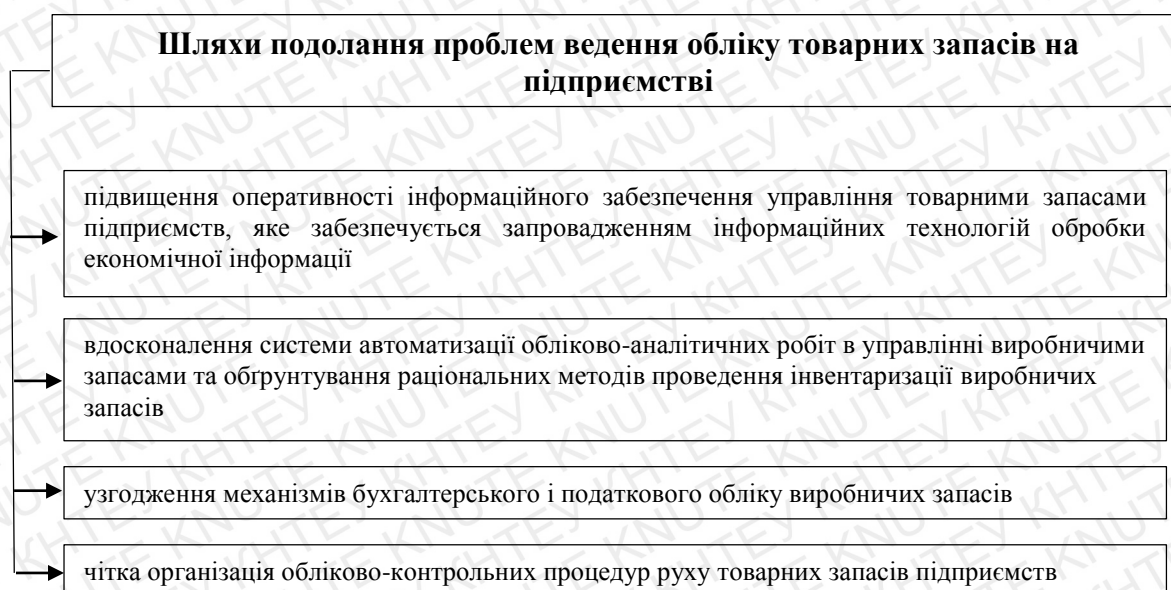


Рис. 3.2 Шляхи вдосконалення ведення обліку товарних запасів на підприємстві [64]

Враховуючи усе вищенаведене, можна запропонувати підприємству змінити свою кадрову політику задля покращення рівня внутрішнього контролю за формуванням та використанням товарних запасів, а саме:

1. Періодично здійснювати заходи з навчання задля підвищення рівня кваліфікації кадрів підприємства, які безпосередньо ведуть облік товарних запасів;
2. Розробити систему для матеріального стимулювання (преміювання або накладення штрафів) за наслідки контролю за товарними запасами.

За недоцільності створення відділу внутрішнього аудиту через малий розмір підприємства, можна запропонувати підвищити кваліфікацію бухгалтерів, з питань проведення внутрішнього аудиту, шляхом проходження спеціальних кваліфікаційних курсів, та отримання відповідного сертифіката, а також за рахунок впровадження на підприємстві

програмних продуктів, які допомагають легко та без великих затрат часу проводити внутрішній контроль на підприємстві .

З умов вибіркової перевірки ТОВ «Магазин «Олімпієць» існує достатньо інформації для умовно-позитивного висновку стосовно повноти та відповідності формування та використання товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць» відповідно до норм чинного законодавства.

Рівень аудиторської довіри до системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку на підприємстві щодо формування та використання товарних запасів впливає на розроблення плану та програми аудиту, формує перелік методів та прийомів аудиту, а також визначення стадій та процедур його проведення, має безпосередній вплив на вибір способів проведення аудиту, обчислення його вартості (за рахунок розуміння обсягу) та призначення необхідної кількості виконавців.

3.2 Методика аудиту формування та використання товарних запасів ТОВ «Магазин «Олімпієць»

При проведенні аудиту формування та використання товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі аудиторам необхідно дотримуватись організаційних принципів аудиту, задля досягнення ефективності та високої якості перевірки.

Для дотримання організаційних принципів аудитор повинен: дотримуватись послідовності етапів проведення аудиту; у своїй роботі керуватись чинною нормативно-правовою базою проведення аудиту; дотримуватись принципів та постулатів аудиту.

Необхідність дотримання чіткої послідовності етапів проведення аудиторської перевірки підприємств роздрібної торгівлі зумовлюється специфікою діяльності таких підприємств, обсягом і складністю аудиторської перевірки товарних запасів. При цьому, задля підвищення

якості аудиторських послуг виникає необхідність реалізації комплексу заходів, пов'язаних, перш за все, з плануванням аудиторської перевірки [15].

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 рівня знань щодо особливостей діяльності торговельного підприємства, характеру завдань, що вирішуються в аудиті та інших чинників.

У процесі аудиту запасів використовуються такі аудиторські процедури [66]:

1. Одержання документів та іншої інформації від замовника.
2. Ознайомлення з організацією складського та бухгалтерського обліку запасів.
3. Перевірка первинних документів з надходження запасів та його відображення в регістрах аналітичного і синтетичного обліку.
4. Перевірка формування фактичної собівартості товарних запасів (їх оцінки).
5. Перевірка операцій з реалізації товарних запасів.
6. Перевірка документів з інвентаризації запасів та відображення її результатів в обліку.
7. Перевірка оцінювання запасів на дату балансу.
8. Перевірка правильності відображення в обліку податку на додану вартість при придбанні та реалізації (вибутті на сторону) запасів.
9. Перевірка документів аналітичного, синтетичного обліку, і фінансової звітності на відповідність і достовірність інформації про запаси.

Аудит формування та використання товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць» складається з наступних чотирьох етапів: підготовчого, проміжного, основного та заключного (рис. 3.3) [67].



Рис. 3.3 *Етапи аудиту формування та використання товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі [52,68]*

На першому етапі проведення аудиту формування та використання товарних запасів відбувається визначення аудитором основних напрямів перевірки, планування аудиту та безпосередньо підписання договору про проведення аудиту.

При плануванні аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю товарних запасів на підприємстві, для того, щоб розробити найефективніший підхід до аудиту. Система внутрішнього контролю товарних запасів має охоплювати всі їх види, та всі види операцій, які проводились за їх участі.

На проміжному етапі аудитором здійснюється фізична перевірка товарних запасів, тобто проводиться інвентаризація, а також відбувається оцінка фінансової звітності та бухгалтерського обліку підприємства з питань, що стосуються формування та використання товарних запасів та внутрішнього контролю.

На основному етапі, який є найбільшим за часом та обсягом перевірки проходить документальна перевірка фінансової звітності та бухгалтерського обліку щодо надходження та використання товарних запасів підприємства, що перевіряється.

На останньому, заключному етапі уся отримана під час перевірки інформація систематизується, аналізується та оформлюється у вигляді складання аудиторського висновку про: достовірність даних фінансової звітності та бухгалтерського обліку з питань руху та наявності товарних запасів, адекватність проведення інвентаризації, правильність вибору оцінки товарних запасів при їх списанні або на дату балансу, та інших аспектів перевірки. На основі зібраної інформації аудитор розробляє рекомендації по вдосконаленню системи обліку товарних запасів, або щодо усунення виявлених порушень [70].

Послідовність проведення перевірки здебільшого залежить від поставлених завдань, однак зазвичай вона включає такі складові, як [71]:

- перевірка дотримання договірної і платіжної дисципліни;
- оцінка стану й ефективності інвентаризаційної роботи на підприємстві;

- перевірка правильності складання первинних бухгалтерських документів за напрямками надходження та вибуття товарних запасів;
- встановлення правильності заповнення регістрів синтетичного обліку;
- визначення правильності складання бухгалтерських записів з відображення надходження і руху товарів;
- перевірка правильності записів у формах фінансової звітності підприємства.

Аудит товарних запасів слід розпочати з проведення інвентаризації на підприємстві на момент початку аудиту. Це надасть можливість аудитору співставити результати, здійснити можливість перевірки системи внутрішнього контролю, та підтвердити реальні залишки товарів на момент перевірки. Так як асортимент товарів є значний, аудитор може проводити перевірку вибірково, але при цьому оцінює ризики, а якщо аудит проводиться не вперше оцінює попередній аудиторський ризик [55].

Необхідно уважно формувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних і обсягу вибірки. Вона повинна відображати всі основні властивості генеральної сукупності.

Розмір вибірки залежить від різних факторів. Так, від оцінки стану обліку і внутрішнього контролю запасів на підприємстві залежать усі його подальші дії, тобто якщо в результаті вивчення звітності даного підприємства і бесід із персоналом впевнитися в тому, що звітність складена правильно на основі достовірних вихідних даних, то можна взагалі обмежитись оглядовою перевіркою [73].

Якщо ж такої впевненості немає, проводиться аудиторська перевірка з застосуванням процедур підтвердження достовірності інформації у звітності про запаси. Але вона не може і не повинна охоплювати всіх господарських операцій по запасах, здійснених протягом періоду, що

аналізується. Саме тому проводять вибіркову перевірку, яка є більш ефективною в порівнянні із суцільною.

Вибірковий метод перевірки дає змогу з найменшими втратами отримати результат щодо довіри до системи внутрішнього контролю запасів підприємства та скласти думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку і звітності [74].

Для вибіркової перевірки аудитор може виділити такі групи операцій із товарами:

1. Операції з придбання товарів на вітчизняному ринку та імпорт;
2. Операції здійснені наприкінці звітної періоду та після звітної дати;
3. Операції з відвантаження товарів стороннім організаціям;
4. Операції з оприбуткування та реалізації товарів;
5. Операції з товарами, що відбулись між датою інвентаризації та звітною датою.
6. Інші операції за вибором аудитора.

Для здійснення внутрішнього аудиту формування та використання товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць» доцільно використати методику внутрішнього аудиту товарних запасів запропоновану Шендригоренко М.Т [75].

Суть даної методики полягає у визначенні етапів перевірки та методичних прийомів, які застосовуються для їх втілення.

На практиці аудит починають з перевірки первинних документів. У методиці запропонованій Шендригоренко М.Т. для досягнення цієї мети передбачається застосування таких методичних прийомів, як:

- нормативна перевірка щодо відповідності правилам оформлення документів, як бухгалтерських, так і фінансових;
- зустрічна перевірка у контрагентів з операцій у разі виникнення підозри на недостовірність, а також у разі виявлення відсутності окремих документів щодо надходження товарів;

- арифметична перевірка на правильність установаження залишків, загальних оборотів по кожному документу.

За даними такої перевірки доцільно скласти робочий документ внутрішнього аудитора (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Робочий документ аудитора за результатами перевірки своєчасності та повноти постачання товарів на ТОВ «Магазин «Олімпієць»*

| Постачальник | Термін постачання, днів | | Відхилення (+/-) | Обсяги постачання, грн | | Відхилення (+/-) |
|--------------------------|-------------------------|----------|---------------------|------------------------|----------|---------------------|
| | Згідно з договорами | Фактично | | Згідно з договорами | Фактично | |
| Концерн «Інтер Атлетика» | 3 | 3 | 0 | 18200 | 18200 | 0 |
| Концерн Прекор | 4 | 4 | 0 | 26000 | 26000 | 0 |

*Розроблено автором

Наступним етапом внутрішнього аудиту має бути перевірка повноти та своєчасності оприбуткування та відпуску товарних запасів. При цьому визначеним терміном приймання товарних запасів вважається момент їх одержання від постачальника чи зі складу транспортної організації або момент розпечатання опломбованих засобів та контейнерів. Також в ході перевірки звертається увага на додержання вимог приймання та відпуску товарних запасів щодо кількості та комплектності, тобто точну відповідність стандартам і технічним умовам.

Якщо на підприємстві встановлюються випадки нестачі або псування товарних запасів під час їх надходження, то перевіряється наявність комерційного акта, який необхідний для пред'явлення претензії постачальникам або транспортній організації.

Далі перевіряється своєчасність пред'явлення претензій винним організаціям, а на їх основі аналізуються заходи, які були прийняті для урегулювання вказаних питань.

В процесі аудиторської перевірки особлива увага звертається на правильність визначення первісної вартості товарних запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [2]. При цьому внутрішній аудитор встановлює відповідність собівартості придбаних товарів і величини транспортно-заготівельних витрат даним супровідних документів постачальника і складського обліку на підприємстві.

Особлива увага має приділятися перевірці правильності синтетичного та аналітичного обліку операцій з товарами. Внутрішній аудитор має також впевнитися у наявності на підприємстві товарних запасів, що не є його власністю, але знаходяться на його території [77].

За вказаними товарними запасами перевіряється організація їх обліку на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Далі встановлюється аудитором наявність на підприємстві випадків товарних втрат, які можуть бути як в межах норм природного убутку, так і понад них. Кожний такий випадок перевіряється окремо за даними супровідних документів, складених актів і бухгалтерських записів по субрахунку 374 «Розрахунки по претензіях» [78].

Закінчується аудит товарів зіставленням даних у первинних документах з даними Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства.

Операції із товарними запасами на ТОВ «Магазин «Олімпієць» є не складними, але чисельними, тому для їх перевірки суцільним методом витрачається занадто багато часу і праці. Враховуючи оцінку стану обліку й внутрішнього контролю на підприємстві, доцільним є проведення вибіркової перевірки операцій із запасами.

Так як, результати тестування внутрішнього контролю ТОВ «Магазин «Олімпієць» (дод У) свідчать не про високий рівень фактичного контролю, це викликає необхідність у проведенні інвентаризації.

До початку інвентаризації необхідно:

- скласти перелік цінностей, які підлягають інвентаризації;
- домовитись із керівником даного підприємства про створення комісії;
- вимагати від матеріально-відповідальної особи чи осіб, які мають підзвітні суми звіт про оприбуткування і відпускання цінностей на дату початку інвентаризації і отримати розписку від цієї особи про те, що всі документи, які належать до оприбуткування або витрачання цінностей, здано до бухгалтерії, і що неоприбуткованих або несписаних на витрачання виробничих запасів не залишилося [51].

Під час проведення інвентаризації було виявлено, що:

1. Складські приміщення ТОВ «Магазин «Олімпієць» використовуються за призначенням та відповідають вимогам умов зберігання товарних запасів даного виду, а саме спортивних товарів.
2. Запаси на складі розташовані правильно, відповідно до порядку складування товарних запасів затвердженого керівником підприємства.
3. Складські приміщення охороняються системою сигналізації, так само, як і торговельні зали.
4. При проведенні перерахунку товарних запасів, порушень не виявлено.
5. Марки, найменування товарних запасів, відповідність їх номерам, маркам, зазначеним у паспортах і прибуткових документах;

б. Нестач та залишків товарів на ТОВ «Магазин «Олімпієць» не виявлено.

Аналізуючи розрахунково-платіжні документи ТОВ «Магазин «Олімпієць», які підтверджують надходження товарних запасів від постачальників, а саме: платіжні вимоги-доручення, рахунки, товарно-транспортні накладні слід відмітити, що вони відповідають чинним вимогам законодавства, мають всі необхідні реквізити і складені в момент оприбуткування цінностей.

При зіставленні даних документів з оплати постачальникам і даних документів на оприбуткування товарних запасів досліджуваного підприємства, немає розбіжностей у вказаних сумах, а також слід зазначити про наявність правильно оформлених договорів за цими угодами.

Зіставлення даних первинних документів про надходження цінностей із даними реєстрів бухгалтерського обліку свідчить про повноту оприбуткування товарних запасів досліджуваного підприємства.

Облік товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць» ведеться згідно наказу «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику». Кореспонденція рахунків з надходження та використання товарних запасів правильна, товарні запаси, що надійшли та вибули, не віднесені на інші рахунки та правильно оцінені.

При виконанні практичної перевірки первинної документації операцій з оприбуткування і реалізації товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць» встановлено, що за формою і за змістом первинні документи складені правильно, згідно вимог нормативних документів. Вони мають всі необхідні реквізити, підписи керівника та інших посадових осіб, печатки та інші необхідні дані.

Реалізація запропонованої методики на ТОВ «Магазин «Олімпієць» дозволяє ефективно та якісно провести аудит формування та використання товарних запасів.

3.3. Удосконалення аудиту формування та використання товарних запасів ТОВ «Магазин «Олімпієць» в умовах використання сучасних інформаційних технологій

На сьогоднішній день, навіть на малих підприємствах, без автоматизованого робочого місця не обходиться жодна фінансова операція. Автоматизація і комп'ютеризація є однією з найважливіших стадій переходу до інноваційних технологій.

Вдосконалення аудиторської роботи відповідно до вимог ринку, певним чином, залежить від комп'ютеризації облікових та аналітичних систем, автоматизованого видавання документів та їх збереження. Найбільш ефективним шляхом вирішення проблеми є чітка, своєчасна і достовірна методика перевірки будь-якого об'єкта бухгалтерського обліку [81].

Автоматизація аудиту дала поштовх на досягнення значних результатів в діяльності аудиторських фірм, вплинула на зменшення витрат діяльності, скорочення чисельності аудиторського персоналу, що в результаті впливає на прибутковість роботи аудиторських компаній.

Застосування комп'ютерів вносить значні зміни до організації документування, які полягають, по-перше, у використанні електронних носіїв первинної інформації, та, відповідно, електронних первинних документів, по-друге, в автоматичному складанні первинних документів.

На ТОВ «Магазин «Олімпієць» облік здійснює дві особи - головний бухгалтер та старший бухгалтер підприємства на двох комп'ютерах. На відміну від безкомп'ютерних форм бухгалтерського обліку, при яких первинні документи, облікові регістри, звіти роздруковуються та зберігаються в архіві, при комп'ютерній формі обліку створюються електронні сховища даних на електронних носіях первинної інформації.

Інформаційна програмна система за наявності адекватного супроводу з боку розробника або провайдера забезпечує, по суті, безперервний

контроль за веденням облікових записів та складанням документів. Практичний результат для підприємства – зменшення імовірності штрафу через неграмотність або випадкову помилку бухгалтера.

Оперативність облікової інформації, отриманої в результаті комп'ютерної обробки даних дозволяє також посилити контроль за законністю та економічною ефективністю господарських операцій. В комп'ютерній системі бухгалтерського обліку є можливість посилити функцію контролю не підвищуючи і не ускладнюючи при цьому трудомісткості ведення обліку.

При здійсненні аудиту в умовах коли облік ведеться в комп'ютерній формі методика проведення аудиту повинна бути повністю трансформована та адаптована до умов ведення бухгалтерського обліку.

Аудитор не може підтвердити правильність відображення в обліку господарських процесів та правильність складання первинних документів та звітності без застосування спеціальних знань з комп'ютерної техніки та інформаційних технологій, що використовуються при електронному документообігу [82].

Автоматизація аудиту ставить нові вимоги до первинної інформації. Різноманітність форм подання такої інформації, що надходить до бухгалтерії, дозволяє вести зведений облік безпосередньо на підставі первинних документів без попереднього їх накопичення та узагальнення.

Переваги здійснення документування в комп'ютеризованих системах обліку наступні [87]:

а) накопичення і первинна обробка облікових даних базуються на використанні комп'ютерів безпосередньо на робочих місцях облікових працівників. При цьому скорочується потік паперових документів та здійснюється перехід до безпаперової технології обліку;

б) обробка даних документування здійснюється за принципом об'єднання процесів складання первинного документа та введення його до комп'ютерної бази даних;

в) можливість автоматичної реєстрації первинної інформації за допомогою таких засобів, як технологічні датчики, сканери штрихових кодів (для обліку товарних запасів), касові апарати (для обліку виручки від реалізації в роздрібній торгівлі), смарт-картки (для обліку праці і заробітної плати), ваги, годинники, лічильники, вимірювальна тара тощо.

Така технологія первинного обліку на підприємстві здійснюється без будь-якої попередньої реєстрації облікових даних та їх накопичення вручну, що дозволяє отримати всі необхідні звітні дані для проведення аудиту безпосередньо на підставі первинних документів.

При розробці методики аудиту формування та використання товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць», облік на якому ведеться в автоматизованій формі необхідно враховувати особливості обліку в умовах електронної обробки даних, що наведені на рис. 3.4.

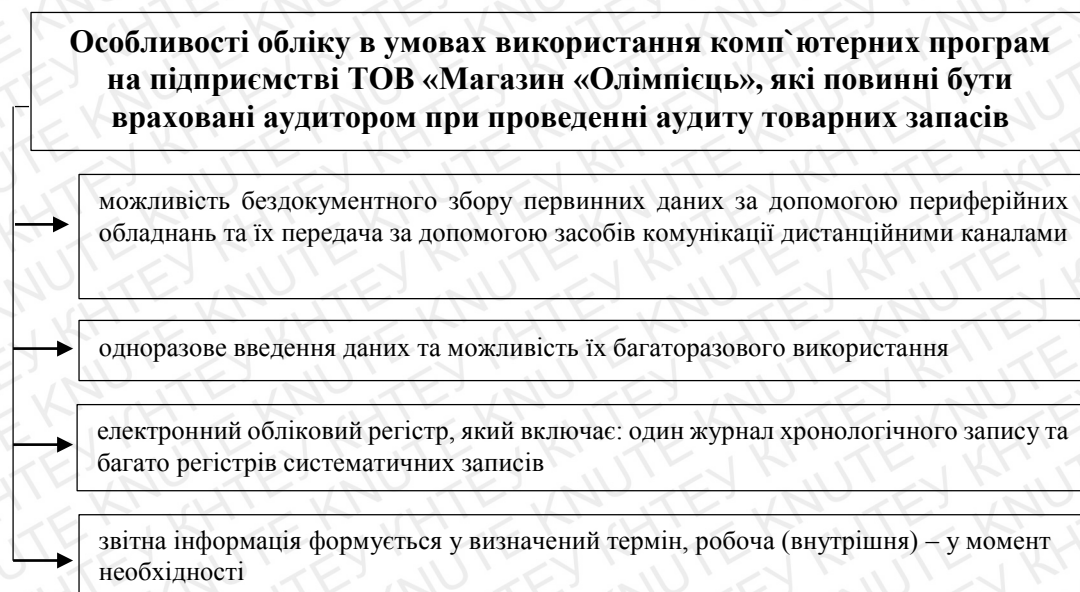


Рис. 3.4 Особливості обліку в умовах використання комп'ютерних програм на ТОВ «Магазин «Олімпієць»*

*Розроблено автором

Програмне забезпечення аудиту повинно відповідати специфіці діяльності підприємства і основним цілям та задачам, для яких воно

створено, тому дві абсолютно однакових автоматизованих системи на практиці не можуть зустрічатися, хоча типовість прослідковується.

Подвійний запис при комп'ютеризації обліку зберігається, навіть якщо операції фіксуються один раз за допомогою відповідного коду. Принцип подвійності реалізується шляхом кодування всіх облікових операцій і розробки відповідних алгоритмів для отримання облікових показників різних ступенів та рівнів. Записана один раз інформація залежно від програми обробки може бути використана багаторазово, в тому числі і в розрізі кореспондуючих рахунків для отримання дебетових і кредитових оборотів [88].

Необхідно зазначити, що на сьогоднішній день аудитори використовують не тільки програмні продукти, пов'язані безпосередньо з аудитом, а і найбільш зручні спрощені програми Microsoft Office, такі як: «Word», «Excel» і т.д. Всі ці показники характеризують рівень якості аудиторської програми та впливають на продуктивність і ефективність аудиторської перевірки [89].

Аудитори також використовують електронні довідники різних ставок податків, банківських процентів, курсів валют, допустимі норми витрат на рекламу, представницьких витрат, витрат на відрядження, розмірів мінімальної оплати праці, коефіцієнтів тарифної сітки та інших важливих свідчень.

Оптимально вибране програмне забезпечення повинне бути діючим та функціонально повним, тобто давати можливість вирішувати складні специфічні завдання аудиту в процесі здійснення аудиту формування та використання товарних запасів [90].

Основними вимогами до програмного забезпечення повинні бути її зручність у роботі, гнучкість до технологічних змін виробництва та організаційно-структурних форм, оперативність обробки операцій модифікації (зміни, видалення тощо), якісне оформлення документації, а також, що є важливим – надійність та безпека, як в плані несанкціонованого

доступу, так і стосовно аварійних обставин. Крім того, при цілісності та інтегрованості комп'ютерних програм, зважають і на стійкість механізмів відпрацювання транзакцій, що важливо при роботі з мережевими варіантами програмного забезпечення [91].

На відміну від не автоматизованих облікових систем, де записи здійснюються на папері й аудитор розглядає можливість знищення, підробки, заміни паперових документів, в умовах використання комп'ютерних програм аудитор доводиться мати справу з питаннями безпеки та надійності комп'ютерних облікових систем.

Таким чином, аудитор перевіряє суто технічні питання, які не мають прямого відношення до бухгалтерського обліку, але безпосередньо впливають на оцінку аудитором ризику системи контролю. Зокрема, подібні заходи були передбачені в Положенні про міжнародну аудиторську практику 1008 “Оцінювання ризиків та внутрішній контроль: характеристики та особливості в комп'ютерних інформаційних системах” [91].

Застосування спеціалізованих комп'ютерних програм зумовлюється і тим, що не всі аудиторські фірми або індивідуальні аудитори можуть мати штат співробітників, які будуть займатися плануванням, розробкою процедур, документів і облікових форм, що відповідають діючим стандартам, в умовах комп'ютерної обробки даних.

При цьому значно зменшити витрати часу і скоротити трудомісткість виконання аудиторських процедур дозволяє використання аудиторами спеціальних програм.

Серед найбільш значущих завдань, які аудитори ставлять перед розробниками програмного забезпечення, можна виділити автоматизацію і стандартизацію діяльності аудиторів на всіх етапах аудиторської перевірки: починаючи від підготовки і планування загального аудиту та закінчуючи збором, систематизацією та оформленням заключних документів відповідно до діючих стандартів [92].

Для гарантування гарної якості аудиторських послуг потрібно здійснювати функції по розробці облікових форм, документів, а також розраховувати аудиторський ризик, рівень достовірності і суттєвості, величину вибірки.

Навіть в разі виділення в штаті співробітників аудиторської фірми, які будуть вирішувати тільки дані питання, проблеми обробки величезного обсягу даних і заповнення великої кількості документів при проведенні аудиту так і залишаються невирішеними. У зв'язку з чим виникає необхідність автоматизації процедур аудиту.

Головною вимогою до автоматизованої аудиторської програмі є наявність можливості використання бухгалтерської бази клієнта для формування вибірки і подальшого аналізу. Програма повинна бути забезпечена всіма необхідними бланками для документування роботи аудитора. Крім того, необхідна наявність зручного інтерфейсу і можливості працювати в ній без спеціальних знань в сфері програмування, програма повинна мати зрозумілий алгоритм роботи [93].

Враховуючи усе вищенаведене було здійснено аналіз існуючих комп'ютерних програм, створених для проведення аудиту, результати якого відображено у додатку Ф.

Таким чином, методика аудиту з використанням комп'ютерів є сукупністю аудиторських комп'ютерних програм, за допомогою яких відбувається вивчення й оцінка об'єктів дослідження. При проведенні аудиту, аудитор може використовувати комп'ютер, як при веденні бухгалтерського обліку вручну, так і при автоматизації обліку.

Проаналізувавши переваги і недоліки кожної з програм, можна зробити висновок, що найбільш інноваційними, зручними та оптимальними для застосування при здійсненні аудиту формування та використання товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць» є продукти програмного забезпечення CaseWare, опис яких наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Опис програмних продуктів CaseWare*

| № | Назва програмного забезпечення | Характеристика програмного забезпечення |
|---|--------------------------------|---|
| 1 | CaseWare Working Papers | <ol style="list-style-type: none"> 1. Дозволяє систематизувати процеси складання фінансової звітності, консолідації даних та підвищити рівень контролю. 2. Надає можливість створювати свої фінансові звіти з багатьох ресурсів та робочих документів. 3. Повна автоматизація виключає ризик викривлення даних та дає можливість оновлювати дані миттєво. |
| 2 | CaseWare IDEA | <ol style="list-style-type: none"> 1. Дозволяє швидко та легко імпортувати практично будь-які дані з різних форматів з великою кількістю інформації, а також містить функцію їх аналізу та оцінки. 2. Програма захищає вихідні дані та забезпечує доступ тільки для читання, гарантуючи надійність всіх даних. 3. Містить SmartAnalyzer – платформа, яка включає в себе аналіз оборотно-сальдових відомостей, кредиторської та дебіторської заборгованості, аналіз матеріальних запасів та основних засобів. 4. Функція Visual Script IDEA допоможе повторно використовувати створені раніше процеси аналізу і зберегти історію дій для регулярного моніторингу. 5. Цілодобова служба підтримки, яка надає швидко та розгорнуту допомогу з питань по використанню будь-яких функцій або особливостей IDEA. |
| 3 | CaseWare RiskSpace | <ol style="list-style-type: none"> 1. Містить докладну інформацію про кожен ризик, включаючи опис, дату додавання, категорії та багато іншого, а також додаткову інформацію, про вжиті заходи для його усунення. 2. RiskSpace має понад 100 стандартизованих ризиків, 200 листів з коментарями, доступні для скачування безкоштовно, щоб надати допомогу по ідентифікації ризиків, пов'язаних з ними контролів та містить шаблони для листа керівництву. |

*Розроблено автором

Отже, для проведення, як зовнішнього, так і внутрішнього аудиту товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць» доречно застосовувати

програмні продукти CaseWare, які є найбільш оптимальними, зручними, економічно вигідними та простими у використанні.

Проте жоден програмний продукт не здатний замінити роботу самого аудитора, адже ця робота не може бути формалізованою і спроможна лише полегшити чи скоротити процес аудиту.

ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 3

Проаналізувавши систему внутрішнього контролю та систему бухгалтерського обліку товарних запасів ТОВ «Магазин «Олімпієць», можна зробити висновок, що на підприємстві не достатньо уваги приділяється цим важливим питанням. На досліджуваному підприємстві відсутній відділ внутрішнього аудиту, а облік ведеться на комп'ютерній програмі застарілої версії.

1. В роботі запропоновано перелік етапів оцінки системи бухгалтерського обліку та контролю досліджуваного підприємства.

Кожен етап було дотримано та розкрито в процесі проведення дослідження на ТОВ «Магазин «Олімпієць». В процесі перевірки було проаналізовано результати попередніх аудитів і встановлено, що у 2014 році аудиторською фірмою «Сервіс-Аудит» було надано умовно-позитивний висновок, через обмеження діяльності аудитора, а саме: відсутністю можливості спостереження за інвентаризацією.

2. Розроблено та проведено тести перевірки системи внутрішнього контролю для ТОВ «Магазин «Олімпієць».

Аналіз відповідей дав змогу оцінити рівень організації системи внутрішнього контролю, як середній, за рахунок нерегулярного проведення інвентаризації та відсутності служби внутрішнього контролю та аудиту, або кваліфікованого працівника.

3. Надано рекомендації з покращення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві за рахунок використання сучасних інформаційних технологій.

Здійснення порівняння програми «1С:Підприємство» версії 8.2, яка використовується на підприємстві, та більш сучасної версії 8.3. Визначено, що застосування більш сучасної версії програми дасть змогу підвищити ефективність роботи бухгалтерської служби на підприємстві.

4. Розглянуто шляхи подолання проблем ведення бухгалтерського обліку товарних запасів на підприємстві, запропонованих вітчизняними науковцями.

На їх основі запропоновано шляхи для покращення систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку на ТОВ «Магазин «Олімпієць», без створення відділу внутрішнього аудиту на підприємстві, за недоцільності даного відділу, через малий розмір підприємства.

5. Визначено етапи проведення аудиту формування та використання товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі, визначено послідовність проведення перевірки та аудиторські процедури, які застосовуються в процесі.

6. Розглянуто методику внутрішнього аудиту товарних запасів, запропоновану Шендригоренко М. Т., як таку, що є доцільною для застосування на досліджуваному підприємстві.

Визначено суть даної методики та сформовано Робочий документ аудитора за результатами перевірки своєчасності та повноти постачання товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць».

7. Здійснено аналіз нині існуючих комп'ютерних програм для проведення аудиту. Проаналізовано переваги та недоліки кожного програмного забезпечення. Обрано найбільш оптимальний варіант, для ТОВ «Магазин «Олімпієць», а саме: застосування програмних продуктів CaseWare, та здійснено характеристику кожного з них.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На підставі проведеного дослідження теоретико-методичних питань, оцінки діючої практики обліку та аудиту на підприємстві було визначено сутність товарних запасів та класифікація запасів з економічної точки зору, наведено особливості оцінки систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку товарних запасів за вітчизняними та міжнародними стандартами. Розглянуто ефективність функціонування об'єкта дослідження за його фінансовими показниками, перспективи його розвитку при використанні сучасних інформаційних технологій для організації та методики аудиту товарних запасів на досліджуваному підприємстві.

В результаті дипломного дослідження нами були одержані наступні результати.

1. Товарні запаси – це матеріальні цінності, які формують собою масу товарів певного виду, що знаходиться в сфері товарного обігу від виробництва до споживача, є невід'ємною складовою фінансового циклу підприємства та у процесі діяльності підприємства приносить йому прибутки.

2. Основним напрямом діяльності ТОВ «Магазин «Олімпієць» є роздрібна торгівля спортивними товарами та інвентарем, а саме: спортивними тренажерами (силовими та кардіотренажерами), фітнес-станціями, штангами та гантелями, шведськими стінками, аксесуарами та обладнанням для спортивних .

3. Проведений аналіз загальних економічних показників ТОВ «Магазин «Олімпієць» показав, що:

- за проаналізований період на підприємстві виникла тенденція до зменшення інтенсивності використання активів і капіталу, що призвело до збільшення тривалості операційного та фінансового циклів;

- собівартість реалізованої продукції має тенденцію до збільшення;

- поточні зобов'язання підприємства у 2017 році зменшилися на 11,8%, до цього маючи тенденцію до збільшення, що безумовно є позитивною зміною для фінансового стану підприємства, але аналіз показників платоспроможності та фінансової стійкості підприємства дає змогу стверджувати, що підприємство не здатне вчасно погашати свої поточні зобов'язання.

- середньорічна вартість запасів на протязі 4-х років дещо збільшилась, але результати обчислення показника оборотності запасів дало змогу зрозуміти, що на підприємстві знаходиться надмірна кількість товарних запасів, які не відповідають темпу їх продажу;

- також на протязі аналізованого періоду середньорічна вартість оборотних засобів має тенденцію до зростання;

- підприємство на протязі протязі 2013-2017 років зазнавало збитків, які зменшилися на 80,9% в останньому році, що є позитивним моментом в діяльності підприємства.

Отже, взагалі ТОВ «Магазин «Олімпієць» є підприємством з наявними тенденціями до збільшення обсягів реалізації товарів, але поки що не володіє значним потенціалом до економічного розвитку.

4. Підприємство ТОВ «Магазин «Олімпієць» є платником податку на прибуток та ПДВ на загальних засадах. Облік діяльності автоматизовано, та ведеться за допомогою програми «1С:Бухгалтерія 8». Сучасне облікове забезпечення операцій з відображення товарних запасів відповідає загальноприйнятим нормативно-методологічним підходам. Відповідно до наказу про облікову політику бухгалтерський облік здійснюється з використанням Плану рахунків затверджених наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 року. Для оптимізації роботи бухгалтерського відділу нами було запропоновано створення робочого плану рахунків підприємства, в якому для узагальнення інформації про товарні запаси передбачено рахунок 28 «Товари».

5. Основними негативними аспектами в діяльності підприємства ТОВ «Магазин «Олімпієць» в сфері контролю за товарними запасами є: низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління товарними запасами підприємства; невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів; відсутність чіткої системи внутрішнього контролю за товарними запасами.

6. Для вдосконалення організації аудиту товарних запасів на підприємстві ТОВ «Магазин «Олімпієць» необхідно забезпечити ефективність процесу інвентаризації товарних запасів, застосування бухгалтерською службою сучасних комп'ютерних програм, для забезпечення внутрішнього аудиту, при відсутності відділу внутрішнього аудиту, за недоцільності його створення через малий обсяг підприємства. Всі вище перелічені заходи будуть сприяти підвищенню раціонального використання товарних запасів та покращенню ефективності діяльності підприємства.

7. При аудиті товарних запасів підприємства ТОВ «Магазин «Олімпієць» було виявлено наступні порушення: при перевірці було виявлено порушення в строках проведення інвентаризації. При проведенні тестів системи внутрішнього контролю було з'ясовано, що на підприємстві інвентаризація проводиться рідше, ніж раз у 3 місяці.

8. Підприємству необхідно шукати способи ефективного управління товарними запасами, зокрема вдосконалення бухгалтерського обліку та організації ефективної та дієвої системи внутрішнього контролю. Необхідно відокремити особу у відділі бухгалтерії, у відповідальність якої входив би контроль за обліком товарних запасів. Нами запропоновано використання комп'ютерної програми CaseWare, яка забезпечить комплексне регулювання діяльності підприємства та контрольних дій щодо товарних запасів.

9. Підводячи підсумок проведеного аналізу фінансового стану ТОВ «Магазин «Олимпыець» за період з 2013 по 2017 рр., відзначаємо:

- підприємство має нестійкий фінансовий стан, адже спостерігається деяке його погіршення, що підкреслює погіршення платоспроможності, зниження питомої ваги залучених джерел фінансування, зниження ступеня мобільного використання власного капіталу;

- зниження рівня ділової активності, що пов'язано з уповільненням обертання власного капіталу, оборотності матеріальних запасів, зменшилась платоспроможність підприємства.

10. Для здійснення фінансово-господарської діяльності підприємство використовує товарні запаси, які є важливою та домінуючою частиною оборотних активів. В структурі оборотних активів частка товарних запасів в 2017 році складає 88,8%.

Провівши аналіз ефективності використання товарних запасів на ТОВ «Магазин «Олімпієць», можна сказати, що товарні запаси підприємства для використовуються неефективно, що затримує кошти підприємства в обороті.

Можливими шляхами подальшого поліпшення використання товарів на ТОВ «Магазин «Олімпієць» є рівномірне завезення товарів; формування товарних запасів у межах можливого мінімуму для постійного забезпечення безперервності процесу реалізації; недопущення придбання непотрібних і реалізація надлишкових товарів.

11. Отже слід зазначити що, товарні запаси є вагомою частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан.

Удосконалення системи організації та методики аудиту формування та використання товарних запасів, що передбачає застосування сучасних інформаційних технологій дає змогу вирішувати завдання аудиту, скоротити час на його проведення, та скоротити трудомісткість аудиторських процедур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Олініченко К. С. Управління товарними запасами підприємств роздрібною торгівлі. Монографія. - Харків: вид-во Іванченко, 2017. – 169 с.
2. «Запаси»: положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 N 751/4044 від 20.10.1999 із змінами від 01.01.2015 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства: підручник / Мазаракі А. А., Лігоненко Л. О., Ушакова Н. М. ; за ред. Н. М. Ушакової. – К.: Хрещатик, 1999. – 800с.
4. Камінський С. І. Оцінка стану управління товарними запасами на підприємствах торгівлі України / С. І. Камінський. // Ефективна економіка. - 2013. - № 8.
5. Шафранова Г. Формування вартості запасів / Г. Шафранова // Баланс. – 2015. – № 13. – Ч. 1. – С. 16–20.
6. Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовський, О. Б. Стародувцева / Сучасний економічний словник – М.: Інфра-М, 2008. – 512 с
7. Бровко О.Т. Оцінка товарних запасів на підприємствах роздрібною торгівлі/ О.Т. Бровко// Збірник наукових праць ВНАУ Серія: Економічні науки №1 (56) Том 3, 2012
8. Ступінська М. В. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на підприємстві / М. В. Ступінська // Інвестиції: практика та досвід. - 2013. - № 8. - С. 84-86. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_8_24
9. Воронко Р. М. Класифікація товарних запасів на підприємствах роздрібною торгівлі / Р. М. Воронко, В. О. Грезенталь // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2012. – Вип. 22.07. – С. 164–168.

10. Чаплінська А. А. Класифікація товарних запасів роздрібних торговельних підприємств / А. А. Чаплінська // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2010. - Вип. 2. - С. 329-334. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2010_2_51
11. Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності : навч. посіб. / Гринів Б. В. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 392 с.
12. Пестрецова, О. А. Что дает компании управление товарными запасами [Электронный ресурс] / О. Пестрецова. – Режим доступу : http://www.training.com.ua/publication/chto_daet_kompanii_upravlenietovarnimi_zapasami
13. Офіційний сайт Державної служби статистики України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
14. Пересада А.А. Управління інвестиційним процесом/ А. А. Пересада // - К: Лібра, 2002. - 472 с.;
15. Очеретько Л. М. Аудит товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі / Л. М. Очеретько, А. О. Подольська // Інноваційна економіка. - 2014. - № 5. - С. 296- 302. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2014_5_57
16. Ісаєва Н.Ю. Оцінка ефективності аудиторських перевірок / Аудиторська діяльність № 10 (304) – 2014
17. Марцин В.С. Економіка торгівлі: Підручник. — 2-ге вид., випр. і доп. Затверджено МОН / Марцин В.С. — К., 2008. — 603 с.
18. Круглик О.О. Економічна сутність товарних запасів та передумови формування їх в умовах ринкової економіки/ О.О. Круглик// Економічні науки. Економіка підприємства 2 ,2011
19. Глущенко В.В. Товарні ресурси як важіль забезпечення діяльності суб`єкта господарювання / В.В. Глущенко, С.О. Ткаченко// [Електронний

- ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/Portal/soc_gum/VUBSNBU10_p61-p63.pdf
20. Граковський Ю. Аудит на підприємствах торгівлі / Ю. Граковський // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.n-auditor.com.ua/uk/component/na>
21. Багрій К.Л. Основні аспекти аналізу формування та використання товарних ресурсів на торговельних підприємствах/ К.Л. Багрій// Облік Аналіз Аудит [Електронний ресурс] http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2013/v2/NV-2013-V2_51.pdf
22. Білова Н. В. Знижки та розпродажі: правила відображення в обліку /Н.В. Білова//[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html>
23. 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>
24. «Дохід» : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99>
25. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-19 від 21.12.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
26. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, та про внесення змін до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і скасовує Директиву Ради 84/253/ЄЕС2» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/994_844

27. Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року «Про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу і скасування Рішення Європейської Комісії 2005/909 / ЕК» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1404990348987&uri=CELEX:32014R0537>
28. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/1038-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-u-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2015-roku>
29. «Запаси» : Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021
30. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18– 22. – Ст. 144) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
31. Митний кодекс України від 13.03.2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18– 22. – Ст. 144) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
32. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-14 від 16.05.1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
33. «Витрати»: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

34. «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13>
35. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження інструкцій щодо заповнення форм державних статистичних спостережень зі статистики роздрібної торгівлі та ресторанного господарства» №209 від 26.07.2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0939-05>
36. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879 від 02.09.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14>
37. Закон України «Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень» № 2164-8 від 05.10.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
38. Савченко С. Б., Проблеми нормативно-законодавчого регулювання аудиту в Україні/ С. Б. Савченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право №1 (72), 2014
39. «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства» № 635 від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536
40. Д'яченко І. І. Методичне забезпечення аналізу ділової активності підприємства [Електронний ресурс] / І. І. Д'яченко // Управління розвитком. – 2014. – № 10. – С. 140-142. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_10_54

41. Олександренко І. В. Діагностика ліквідності та платоспроможності підприємства / І. В. Олександренко // Актуальні проблеми економіки. 2014. № 6. С. 419-426. [Електронний ресурс] Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2014_6_52.pdf
42. План Рахунків бухгалтерського обліку № 291 від 30.11.1999 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99/ed19991130>
43. «Планування аудиту фінансової звітності»: Міжнародний стандарт аудиту 300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2013.pdf
44. «Знання бізнесу»: Міжнародний стандарт аудиту 310 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2013.pdf
45. «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»: Міжнародний стандарт аудиту 315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2013.pdf
46. «Суттєвість в аудиті»: Міжнародний стандарт аудиту 320 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2013.pdf
47. «Оцінка ризиків та системи внутрішнього контролю»: Міжнародний стандарт аудиту 400 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2013.pdf
48. Корінько М. Д. Процедури аудиту на підготовчому етапі планування / М. Д. Корінько // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2011. - Вип. 18. - С. 151-158. -

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2011_18_23
49. «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»: Міжнародний стандарт аудиту 330 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2013.pdf
50. Скрипник М.І. Удосконалення організації і методики аудиту товарних запасів на підприємстві/ М.І. Скрипник, О.О. Григоревська, Н.Й. Радіонова [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/9170>
51. Никонович М.О. / Аудит / М.О. Никонович, К.О. Редько ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2014. – 748 с
52. Галушак І.Є. Загальна методика проведення аудиту запасів/ І.Є. Галушак [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://journals.pu.if.ua/index.php/aprde/article/download/2027/2031>
53. «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»: Міжнародний стандарт аудиту 200 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2013.pdf
54. Каменська Т.О. Ризики в аудиті та їх оцінка // Статистика України, 2015, № 2. – С. 43–45
55. Нестеренко О. О. Облік та внутрішній аудит товарних операцій у підприємствах роздрібної торгівлі / Нестеренко О.О. – Харків, 2011. – 217 с.
56. Аудит: підручник / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін. ; за ред. Г. М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 495с.

57. "Формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності": Міжнародний стандарт аудиту 700 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2013.pdf
58. "Модифікація думки у звіті незалежного аудитора": Міжнародний стандарт аудиту 705 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2013.pdf
59. "Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора": Міжнародний стандарт аудиту 706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2013.pdf
60. Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів 2006. Міжнародної Федерації Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С.Я. Зубілевич. – Київ: ФПБАУ, 2007. – 104 с.
61. Закон України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» № 2164-8 від 05.10.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
62. Серединська В. М., Контроль якості аудита / В. М. Серединська // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право №5 (77) 2014
63. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація (Audit: Methodology and Organisation): Монографія. — К.: КНЕУ, 2003. — 260 с
64. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 2009. – 384 с.
65. Гамова О.В Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту товарних запасів / О. В. Гамова, М. М. Мельник. - Запоріжжя: ДІА, 2016. – 111с.

66. Пугаченко О. Б. Методика аудиту операцій з товарними запасами / О. Б. Пугаченко, Т. В. Фоміна // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. - Кіровоград: КНТУ, 2008. - Вип. 13. - С. 119-130.
67. Артеменко Н. В. Товарні запаси: особливості обліку та методичні засади проведення аудиту / Н. В. Артеменко // Мукачівський державний університет. - Мукачево: МДУ, 2017. - Вип. 12. - С. 665-670.
68. Стахов О.І. Аудит руху товарів на підприємствах роздрібної торгівлі / О.І. Стахов // Молодий вчений: Економічні науки №4 (56), 2018 - С. 108-112.
69. Чернін О. Я. Сутність товарів: обліковий аспект / О. Я. Чернін // Вісник Одеського національного університету. Економіка. - 2013. - Т. 18, Вип. 2(1). - С. 202-204.
70. Наумчук О.А. Облік на підприємствах торговельного бізнесу. Конспект лекцій для студентів напряму підготовки «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Донецьк: ДонНУЕТ, 2014. – 263 с.
71. Круковська, О. В. Удосконалення обліку, інвентаризації та контролю наявності та руху виробничих запасів на підприємствах / О. В. Круковська. // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 7. - С.58-61.
72. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення : монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова, О.Л. Шерстюк, В.П. Белякова, В.П. Мінняло] ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.
73. Гноєва І. М. Якість аудиторських послуг фірмах / І.М. Гноєва, С.М. Винник // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського - 2013. - № 1 (78). - С. 181- 186. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.kdu.edu.ua/statti/2013-1\(78\)/181.pdf](http://www.kdu.edu.ua/statti/2013-1(78)/181.pdf)

74. Данилко О. Організація системи контролю якості в аудиторських фірмах / О. Данилко // Аудитор України. - 2014. - № 7-8 (224-225). - С. 39- 50. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.pspaudit.com.ua/files/danilenko_39-50.pdf
75. Шендригоренко М. Т. Товари як об'єкт обліку та внутрішнього аудиту на підприємстві [Текст] / М. Т. Шендригоренко // Економіка та суспільство: електронне фахове видання. – 2017. - № 12. (жовтень 2017 р.) – Режим доступу: www.economyandsociety.in.ua - С. 722 - 726.
76. Назарова К. О. Сучасний стан та проблеми аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту на підприємствах торгівлі / К. О. Назарова // Вісник нац. ун-ту "Львівська політехніка".- Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2009. - №647.- С. 433 – 439. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/2888/1/75.pdf>
77. Кухарев, М. К. Актуальні проблеми обліку товарних запасів підприємства / М. К. Кухарев, Ю. В. Подмешальська // Матеріали XVIII науково-технічної конференції студентів, магістрантів, аспірантів і викладачів ЗДІА, 15-19 квітня 2013 р. - Запоріжжя, 2013. - Т. IV. - С. 110.
78. Макаренко А.П. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник/ А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова. – Запоріжжя : ЗДІА, 2018. - 602
79. Назарова К. О. , монографія Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія /К. О. Назарова.- К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2015.- 464 с.
80. «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
81. Овчарик Р. Ю. Аудит на базі комп'ютерних програм: продуктивність, рентабельність та тенденції розвитку / Р. Ю. Овчарик // Міжнародний

науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2017. - № 1. - С. 68-72. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2017_1_12

82. Ковбич Т. М. Аудиторська перевірка в умовах застосування комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку / Т. М. Ковбич // Економіка та фінанси. – 2017. – № 11. – С. 128- 131.
83. Кащена Н.Б. Облік реалізації товарів в підприємствах торгівлі / Н.Б. Кащена, Н.М. Носач // Економіка і суспільство. – 2016. – № 7. – С. 921-925.
84. Тарасова Т.О., Янчев А.В., Волошан І.Г. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібної торгівлі. : монографія / Т.О. Тарасова, А.В. Янчев, І.Г. Волошан – Х. : ХДУХТ, 2015. – 240с.
85. Панич С. П. Організація обліку товарів на підприємствах малого бізнесу / С. П. Панич, Качур М.Г // Вісник Одеського національного університету ім. І.І. Мечникова – О. : ОНУ, 2017. – 67с.
86. Хоменко І.І Організація обліку товарів на підприємствах роздрібної торгівлі/ І. І. Хоменко // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2018. - № 1. - С. 12-17. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2018_1_12
87. Рябчук О.Г. Використання автоматизованих інформаційних систем при проведенні аудиту // О.Г. Рябчук, О.О. Корнійчук // Інформаційно-аналітичне забезпечення управління мікро- та макроекономічними процесами в Україні: збірник тез доповідей Другої Всеукраїнської науково-практичної інтернетконференції (Ірпінь, 7-8 грудня 2017 року) / Ірпінь : УДФСУ, 2017 – 131 с.
88. Кудрицький Б.В. Комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні: проблеми та шляхи подолання / Б.В. Кудрицький // Фінанси, облік і аудит. – 2014. – №18. – С.320-327.

89. Беззубець Л.Л. Шляхи та умови розвитку автоматизованого аудиту в Україні / Л.Л. Беззубець // Економічний вісник університету. – 2015. – №24/1. – С.23-27. 3. Саюн А.О
90. Пархоменко О.П. Аналіз інформаційного забезпечення аудиту в сучасних умовах / О.П. Пархоменко, В.П. Пархоменко // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – 2016. – №16. – С.240-244.
91. «Оцінювання ризиків та внутрішній контроль: характеристики та особливості в комп'ютерних інформаційних системах»: Положення про міжнародну аудиторську практику 1008 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://m.isaca.org/Knowledge-Center/Research/Documents/ITAF-3rd-Edition_fmk_Ukr_1214.pdf
92. Яровенко, Г.М та ін.. Автоматизація як перспективний напрям розвитку зовнішнього аудиту [Текст] / Г.М. Яровенко // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 4. – С. 34- 38
- 93.Грінченко А. Ю. Актуальні проблеми обліку товарних запасів та шляхи їх вдосконалення/ А. Ю. Грінченко// матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 20 березня 2018 року у м. Вінниця: зб. наук. праць «ΛΟΓΟΣ» / відп. за випуск Голденблат М.А. //ГО «Європейська наукова платформа». – 2018. – Т.6. – с.132.