

## Товари як об'єкт обліку та внутрішнього аудиту на підприємстві

Шендригоренко М.Т.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та аудиту  
Донецького національного університету економіки і торгівлі  
імені Михайла Туган-Барановського

Стаття присвячена актуальним питанням визначення сутності товарних операцій, які здійснюються суб'єктами господарювання. Проаналізовано проблемні питання щодо організації та ведення внутрішнього аудиту руху товарів, а також визначено напрями їх вирішення. Надано пропозиції з визначення послідовності дій внутрішнього аудитора під час перевірки операцій з товарами.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, товари, торговельна діяльність, облік, підприємство, перевірка.

Шендригоренко М.Т. ТОВАРЫ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Статья посвящена актуальным вопросам определения сути товарных операций, осуществляемых субъектами хозяйствования. Проанализированы проблемные вопросы по организации и проведению внутреннего аудита движения товаров, а также определены направления их решения. Предоставлены предложения по определению последовательности действий внутреннего аудитора во время проверки операций с товарами.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, товары, торговая деятельность, учет, предприятие, проверка.

Shendryhorenko M.T. GOODS AS AN OBJECT OF ACCOUNTING AND INTERNAL AUDIT AT THE ENTERPRISE

The article is devoted to topical issues of determining the essence of commodity transactions carried out by business entities. The problematic issues on the organization and conduct of internal audit of the movement of goods are analyzed, and the directions for their solution are determined. Proposals are made to determine the sequence of actions of the internal auditor during the inspection of transactions with goods.

**Keywords:** internal audit, goods, trading activity, accounting, enterprise, verification.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** На практиці за сучасних умов господарювання доведено, що торгівля – це свого роду каталізатор змін, що відбуваються у виробництві та споживанні в умовах ринку. В Україні кількість торговельних підприємств, як гуртових, так і роздрібних, зростає з кожним роком.

Як відомо, одним із видів діяльності підприємств (зокрема, промислових) є купівля і реалізація товарів, тому найбільш актуальними проблемами обліку і аудиторської перевірки на підприємствах виступають питання правильності відображення у бухгалтерських документах та формах звітності операцій, які пов'язані з рухом товарів.

Слід зазначити, що обліку і аудиту руху товарів присвячено досить багато досліджень науковців, але більшість публікацій безпосередньо спрямована на опис та визначення актуальних проблем у здійсненні торговельної діяльності у двох формах, а саме роздрібній й гуртовій. Як наслідок, облік і внутрішній аудит операцій з товарами на промислових підприємствах є недостатньо

дослідженим. Деякі аспекти цього питання розглядалися у дослідженнях науковців і практиків, але вони знаходили висвітлення лише у вигляді статей, а подекуди навіть незначного фрагментарного згадування. Тому зараз існує нагальна необхідність в узагальненні пласту інформації щодо обліку і внутрішнього аудиту товарів на промислових підприємствах, у статуті яких передбачено здійснення купівлі-продажу товарів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Незважаючи на те, що, як зазначалось вище, існують суттєві «білі плями» у вивченні особливостей обліку і внутрішнього аудиту товарів у промислово-виробничій сфері, певним аспектам цього питання присвячено дослідження Ф.Ф. Бутинця, О.В. Виноградової [1], Я.П. Квач [2], В.П. Пантелєєва [6] та інших науковців.

Загальні актуальні питання обліку і аудиту надходження, наявності та вибуття товарів висвітлюють у своїх дослідженнях відомі українські вчені, такі як, зокрема, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Л.П. Кулаковська [3], Л.В. Нападовська [4], М.Ф. Огігчук [6],

Ю.В. Піча, Л.Г. Смоляр, М.С. Пушкар, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко. Проте дослідження теоретичних положень та чинної практики бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту операцій з товарами мають низку невирішених проблем, які гальмують процес управління і не підвищують ефективність платіжної дисципліни.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Торгівля як галузь господарства, економіки і вид економічної діяльності, об'єктами яких є товарообмін, купівля-продаж товарів, а також обслуговування покупців у процесі реалізації, транспортування, зберігання товарів і забезпечення післяпродажного сервісу, відіграє важливу стратегічну роль у суспільстві, оскільки пріоритетом економічної і соціальної політики держави є створення умов для забезпечення зростання добробуту населення. Нині з урахуванням орієнтації національних стандартів бухгалтерського обліку на положення Міжнародних стандартів фінансової звітності, нестабільності законодавства та розвитку зорієнтованої на міжнародне співробітництво економіки слід сказати, що саме операції щодо ведення обліку операцій з товарами підлягають змінам. Тому наявність суперечливих питань та неузгодженостей під час ведення обліку руху товарів вимагає детальнішого їх вивчення та пошуку єдиних шляхів вирішення цих проблем. Наголосимо на тому, що особливого значення набувають на підприємстві не тільки організація дієвої внутрішньої перевірки (аудиту) здійснених господарських операцій, бухгалтерських документів і звітності, але й профілактика правопорушень, зловживань та запобігання нестачам, крадіжкам вартісних товарів.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є відстеження актуальних і проблематичних аспектів обліку і аудиту товарів, визначення напрямів підвищення ефективності організації обліку і аудиторської перевірки операцій з надходження та руху товарів, які відповідали б сучасним завданням управління господарськими процесами і були адаптовані до особливостей діяльності підприємств.

Досягнення зазначеної мети передбачає конкретизацію завдань, таких як дослідження та внесення пропозиції з уточнення сутності поняття «товари»; оцінка стану внутрішнього аудиту операцій з товарами на промисловому підприємстві; визначення заходів, спрямованих на підвищення ефективності такого контролю.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Товар є основною категорією ринкових відносин, саме це зумовлює до нього підвищений інтерес з боку дослідників, адже трансформація економіки України створює умови для ретельного дослідження методики обліку, аудиту та управління операцій з товарами.

Слід сказати, що нині немає чіткої визначеності в межах термінології, тому навіть поняття «товар» розуміється по-різному. Так, одна група науковців вважає, що товар – це продукт праці, що має вартість і розподіляється в суспільстві шляхом обміну (купівлі-продажу). Інша група фахівців визначає товар як матеріальний виріб, придбаний чи отриманий від юридичних, фізичних осіб і призначений для продажу. Також під поняттям «товар» розуміють все те, що може задовольнити певну потребу.

На підставі проведеного дослідження можна констатувати, що поняття «товар» може мати широке та вузьке визначення.

Широке визначення поняття «товар» використовується в економічному аспекті, а вузьке поняття пов'язано з особливостями діяльності торговельних підприємств.

Товар – це складне поняття, що включає сукупність багатьох властивостей, головними серед яких є споживчі властивості, тобто спроможність товару задовольняти потреби. На нашу думку, головне призначення товару полягає у вирішенні тих чи інших проблем споживача.

Будь-який товар необхідно розглядати на трьох рівнях.

Перший – задум товару. На цьому рівні йдеться ще не стільки про реальний предмет або послугу, скільки про той нестаток і потребу, що майбутній товар покликаний задовольнити.

Наступний рівень – предмет в реальному виконанні. При цьому товар повинен мати такі риси: набір необхідних властивостей, якість, зовнішнє оформлення, назву (марку), упаковання.

Останній рівень – це власне товар із прилягаючими до нього додатковими послугами (сервісом) і вигодами (так зване підкріплення товару).

Ознаки поняття «товар» систематизовано на рис. 1.

Існують різні класифікації товарів за такими ознаками:

- 1) за характером попиту на товар:
  - повсякденного попиту;

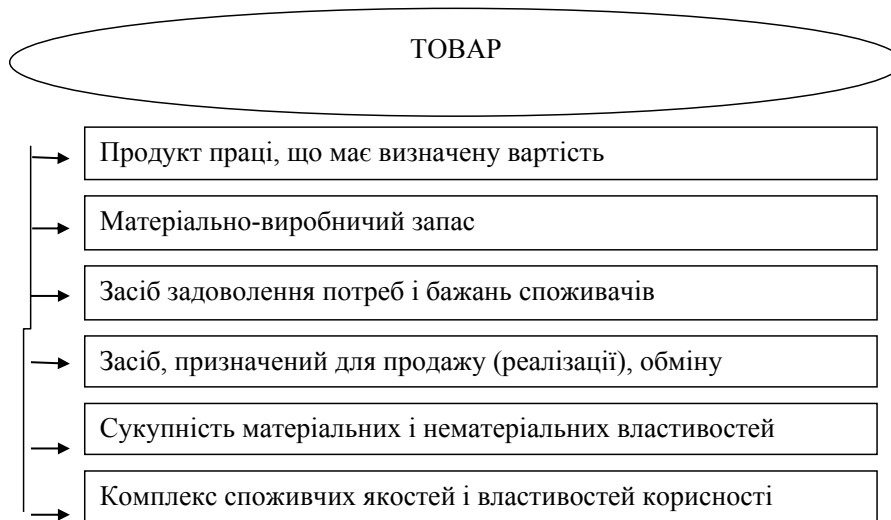


Рис. 1. Ознаки поняття «товар»

- попереднього попиту;
- особливого попиту;
- пасивного попиту;
- 2) за характером споживання товару:
  - товари індивідуального споживання;
  - товари виробничого споживання;
- 3) за тривалістю використання:
  - товари короткочасного користування;
  - товари тривалого користування.

Отже, під товаром доцільно розуміти матеріальну або нематеріальну власність, яка реалізується на ринку. Товаром можуть бути продукти як фізичної, так і розумової праці, результати послуг, сама здатність до праці, земля, її надра – все, що має споживчу вартість і може обмінюватися на інший товар (гроші) власником. У вузькому значенні товар – продукт праці, виготовлений і призначений для обміну.

Теоретичні дослідження економічних джерел інформації та практичного матеріалу дають змогу констатувати, що внутрішній аудит руху товарів і законності здійснення операцій з надходження та вибуття товарних запасів відіграє важливу роль в досягненні як стратегічних, так і оперативних цілей, які спрямовані на підвищення платоспроможності та ефективне управління підприємством.

На нашу думку, головними завданнями перевірки операцій з руху товарів, які слід вирішити внутрішньому аудиту, є такі:

- визначення економічної доцільності та законності придбання товарів керівництвом підприємства;
- визначення правильності віднесення витрат до складу первісної вартості товарів, що надійшли;

– встановлення ефективності організації складського господарства, стану збереження товарів;

- визначення вірності організації обліку придбання та реалізації товарних запасів;
- встановлення законності проведених операцій із товарними запасами;
- оцінка системи внутрішнього контролю за надходженням, наявністю та рухом товарних запасів;

– визначення правильності синтетичного та аналітичного обліку операцій з товарами;

– дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із товарами;

– оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із товарними запасами в бухгалтерському обліку та звітності.

Послідовність проведення перевірки здебільшого залежить від поставлених завдань. Однак внутрішньому аудиту доцільно скласти схему перевірки, яка має передбачати такі складові: 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.

Наголосимо на актуальних аспектах методики аудиту надходження товарів на підприємство.

На практиці аудит починають з перевірки первинних документів. Внутрішньому аудиторі доцільно застосовувати такі методичні прийоми:

– 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 у вигляді таблиці (табл. 1).

Наступним етапом внутрішнього аудиту є має бути перевірка повноти та своєчасності оприбуткування товарів. При цьому визначеним терміном приймання товарів 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 товарів щодо кількості та комплектності, тобто точну відповідність стандартам і технічним умовам.

Якщо на підприємстві встановлюються випадки нестачі або псування товарів 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» [8]. При цьому внутрішній аудитор встановлює від-

повідність 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 (зокрема, за напрямками надходження). При цьому джерелами інформації виступають дані первинного обліку та облікових реєстрів, Головної книги і форм звітності.

Внутрішній аудитор має також впевнитися у наявності на підприємстві товарів, що не є його власністю, але знаходяться на його території. 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».

Закінчується аудит операцій з надходження товарів зіставленням даних у первинних документах з даними Головної книги і балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства.

**Висновки з цього дослідження.** З наведеного вище можна зробити висновок, що процес внутрішнього аудиту операцій з товарами є досить трудомістким і пов'язаний з уважністю самого внутрішнього аудитора.

Подальші перспективи досліджень варто спрямувати на конкретизацію об'єктів внутрішнього аудиту та наукове обґрунтування методики перевірки надходження, наявності та руху товарів на підприємствах з урахуванням особливостей їх діяльності; обґрунтування напрямів подальшого удосконалення алгоритму проведення внутрішнього аудиту операцій з товарами.

Таблиця 1

**Робочий документ аудитора за результатами перевірки своєчасності та повноти постачання товарів на \_\_\_\_\_**

(назва підприємства)

Постачальник	Термін постачання, днів		Відхилення (+, -)	Обсяги постачання, грн.		Відхилення (+, -)
	згідно з договорами	фактично		згідно з договорами	фактично	
1	2	3	4	5	6	7

ЛІТЕРАТУРА:

1. Виноградова О.В. Реінжиніринг бізнес-процесів торговельних підприємств : [монографія] / О.В. Виноградова. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 183 с.
2. Квач Я.П. Облік руху товарів: нормативно-правові аспекти / Я.П. Квач, О.І. Дроздова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2015. – Вип. 2. – С. 135–143. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed\\_2015\\_2\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2015_2_18).
3. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : [підручник] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2012. – 544 с.
4. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / [Л.В. Нападівська, А.В. Алексєєва, О.А. Бакурова, О.Г. Веренич, В.М. Горностаєва] ; ред. Л.В. Нападівська. – К. : КНТЕУ, 2012. – 394 с.
5. Аудит: організація і методика : [навч. посіб.] / [М.Ф. Огіччук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна]. – К. : Алерта, 2012. – 664 с.
6. Пантелеєв В.П. Внутрішній аудит : [навч. посібник] / В.П. Пантелеєв, М.Д. Корінько ; за ред. В.О. Шевчука. – К. : ДАСОА, 2006. – 247 с.
7. Столярчук Г.В. Основні тенденції розвитку товароруху в сучасних умовах / Г.В. Столярчук // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. пр. – Вип. 238. – Т. III. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2008. – С. 720–727.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.