

Ю. В. Подмешальська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя
А. С. Свеженцова,
магістрант кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя

DOI: 10.32702/2306-6814.2019.4.72

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

Yu. Podmeshalska,
Candidate of Economic Sciences, associate professor, associate professor of Zaporizhzhya
State Engineering Academy, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Zaporizhzhya
A. Svezhentsova,
master of Zaporizhzhya State Engineering Academy, Department of Accounting, Analysis,
Taxation and Audit, Zaporizhzhya

IMPROVEMENT OF THE METHODOLOGY OF AUDIT OF GOODS AT WHOLESALE TRADE ENTERPRISES

У статті розглянуті актуальні питання організації та методики проведення аудиторської перевірки товарів на підприємствах оптової торгівлі. Визначено теоретичні та практичні аспекти організації та методики аудиту товарів, запропоновано методичне забезпечення процесу планування аудиту та процесу виконання аудиторських процедур.

Для якісного проведення аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі важливою умовою є визначення мети та завдань аудиторської перевірки. Дослідивши варіанти визначення мети та завдань аудиту науковцями, запропоновано власний варіант визначення мети аудиту товарів, а саме: встановлення правильності, своєчасності, законності відображення руху товарів у бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства та внутрішнього порядку організації бухгалтерського обліку, достовірності та неупередженості інформації в фінансовій звітності.

Визначено організаційно-методологічні аспекти аудиторської перевірки товарів на підприємствах оптової торгівлі з урахуванням їх особливостей. Розроблено документальне забезпечення організації та проведення аудиторської перевірки, а саме: План проведення аудиту з обґрунтованими підходами для назв етапів перевірки; Тест оцінки системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку товарів для підприємств оптової торгівлі; Програма аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі, робочі документи на відповідні аудиторські процедури. Програма аудиту складена за послідовністю перевірки з придбання товарів для реалізації за первинними документами до визначення фінансового результату та відображення інформації у фінансовій звітності. Вважаємо, що проведені дослідження можуть забезпечити визначення єдиної методики проведення аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі, а розроблений пакет документів може бути використаний для визначення методики проведення аудиту та у практичній діяльності суб'єктами аудиторської діяльності.

The article deals with the topical issues of organization and methods of auditing goods at wholesale trade enterprises. The theoretical and practical aspects of the organization and methods of audit of goods are defined, methodical provision of the process of planning of audit and the process of audit procedures implementation is offered.

For a qualitative audit of goods at wholesale enterprises, an important condition is the definition of the purpose and objectives of the audit. Having examined the options for determining the goals and objectives of the audit by the scientists, the own variant of the definition of the purpose of the audit of the goods, namely: establishing the correctness, timeliness, legality of the reflection of the movement of goods in accounting in accordance with the current legislation and internal order of the organization of accounting, reliability and impartiality of information in the financial statements.

The organizational and methodological aspects of the audit of goods at wholesale trade enterprises are determined, taking into account their peculiarities. Documentary provision of organization and conducting of audit, including: An audit plan with valid approaches for the names of stages of verification; Test of the system of internal control of the accounting of goods for wholesale trade enterprises; The program of audit of goods at wholesale enterprises, working documents for the relevant audit procedures.

The audit program is composed of a sequence of purchases of goods for the implementation of primary documents to determine the financial result and display information in the financial statements. We believe that the conducted researches can provide the definition of a unified method of audit of goods at wholesale trade enterprises, and the developed package of documents can be used to determine the methodology of conducting an audit and in the practice of the subjects of audit activity.

Ключові слова: товари, оптова торгівля, роздрібна торгівля, програма аудиту, організація аудиту, методика аудиту.

Key words: goods, wholesale trade, retail trade, audit program, organization of audit, audit methodology.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Торгівля — це одна із форм підприємницької діяльності. Мета торговельної діяльності — отримання прибутку. В умовах конкуренції для отримання прибутку важливе значення має організація та контроль бухгалтерського обліку товарів для прийняття управлінських рішень, які визначають стратегію й тактику діяльності для реалізації товарів, методи залучення покупців, умови надання знижок для швидкого реагування на попит конкретних товарів на ринку, просування товарів від їх виробництва до споживача та інших рішень, від яких саме й залежить прибуток. Ефективність прийнятих управлінських рішень залежить від забезпечення управлінського персоналу необхідною, своєчасною та достовірною інформацією, основним джерелом якої є бухгалтерський облік. Саме система внутрішнього контролю бухгалтерського обліку товарів, проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту дозволяють управлінському персоналу довіряти інформації бухгалтерського обліку. Тому основа вимога управлінського персоналу — це якість організації системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку товарів, якість проведення аудиторської перевірки внутрішнім аудитом. Ступінь довіри управлінського персоналу значно підвищується після проведення зовнішнього аудиту товарів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Аудит товарів розглядається такими вченими: Л.П. Кулаковська, С.С. Зубілевич, М.Т. Білуха, А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, В.І. Єфименко, Л.П. Очеретько, М.Т. Шендригоренко та іншими. Аналіз останніх публікацій та досліджень показує, що публікацій за темою аудиту товарів значно менше, ніж за іншими об'єктами аудиту. Частіше висвітлюється аудит товарів у роздрібній торгівлі та основними питаннями публікацій є визначення мети, завдань аудиту товарів та опис аудиторських процедур, які необхідно здійснити при аудиті товарів.

Форми робочих документів теж є проблемним питанням, автори не пропонують форми робочих документів на ті процедури аудиту, які рекомендують здійснити. Визначити за цими публікаціями методику проведення аудиту товарів досить важко. Аналізуючи науковий внесок вчених, фахівців, практиків, необхідно зазначити, що ними не розглядається науково-методичний підхід до організації та методики аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі в сучасних умовах

розвитку підприємницької діяльності, який вимагає забезпечення управлінського персоналу своєчасною, достовірною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень. Це означає, що аудиторську перевірку необхідно планувати відповідно до корисності інформації перш за все для управлінського персоналу.

Суб'єкти аудиторської діяльності мають різні фахові та практичні навички, досвід роботи. Враховуючи той факт, що є категорія аудиторів, які тільки розпочинають аудиторську діяльність, то зрозуміти методику аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі, за публікаціями неможливо. Слід відмітити, що автори на достатньому рівні висвітлюють здійснення аудиторських процедур аудиту товарів, мають свій погляд на організацію та методику аудиту товарів, але єдиного підходу до визначення методики аудиту товарів на сьогодні не існує. Це в свою чергу призводить до виконання аудиторської перевірки на неналежному рівні якості, неекономного розподілу часу та витрат на планування аудиторської перевірки та її проведення. Все це призводить до необхідності проведення додаткових досліджень з визначення єдиної методики організації та методики аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі.

МЕТА СТАТТІ

Мета статті — розробка основних документів методологічного забезпечення організації та методики аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Якість аудиторської перевірки залежить від забезпечення процесу аудиту науково-методологічними методами організації та методики аудиту товарів. Для визначення основних підходів до методики організації аудиторської перевірки необхідно враховувати особливості методології організації бухгалтерського обліку товарів. Особливість визначається рядом факторів, основними з яких є:

- форми продажу (оптова, роздрібна);
- існування різних форм оцінки товарів при їх надходженні та реалізації;
- організація обліку витрат;
- наявність або відсутність обліку торгової націнки;
- визначення собівартості реалізованих товарів;
- методика визначення доходу від реалізації товарів;
- методика визначення фінансових результатів.

Таблиця 1. План аудиту товарів

№ з/п	Етап перевірки	Мета	Завдання	Термін	Виконавець
1	2	3	4	5	6
1.	Організаційний	Забезпечення організаційно-методологічною інформацією	Визначити відповідальних; стратегію аудиту; провести оцінку системи внутрішнього контролю обліку товарів; скласти Програму аудиту		
2	Фактичної перевірки	Визначити достовірність даних бухгалтерського обліку та фактичної наявності товарів на складі	Провести аналіз результатів попередніх інвентаризацій або наглядати за проведенням інвентаризації		
3	Основний	Виконання аудиторських процедур відповідно до Програми аудиту товарів	Виконати якісно аудиторські процедури, результати оформити у робочих документах		
4	Узагальнення результатів аудиторської перевірки	Визначити результати аудиторської перевірки	Аналіз виявлених порушень, надання рекомендацій по їх усуненню, оформлення звіту про результати перевірки		

Отже, для науково-методичного забезпечення якості аудиторської перевірки необхідно розробити дві методики: для підприємств роздрібною торгівлі та для суб'єктів оптової торгівлі. Оскільки питання організації та методики аудиту товарів суб'єктів роздрібною торгівлі в наукових дослідженнях фахівцями розглянуті на достатньому, хоча й не повному рівні, вважаємо за потрібне розглянути методику організації та методи аудиторської перевірки товарів для суб'єктів оптової торгівлі.

Торговельна діяльність підприємств оптової торгівлі складається з:

- придбання товарів для реалізації;
- підготовки товарів для їх реалізації;
- реалізації товарів.

Відповідно й стратегія аудиту повинна будуватися певним чином на організації аудиторської перевірки бухгалтерського обліку придбання товарів, організації складського обліку товарів, обліку визначення витрат, обліку визначення фінансового результату діяльності.

Стратегія аудиторських перевірок залежить від набутих професійних теоретичних та практичних навичок, досвіду роботи, вміння користуватися й аналізувати передові технології вітчизняного та міжнародного досвіду аудиту, осіб, які цю стратегію будуть визначати.

Для якісного проведення аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі важливою умовою є визначення мети та завдань аудиторської перевірки. Дослідивши варіанти визначення мети та завдань аудиту науковцями, пропонуємо свій варіант визначення мети аудиту товарів.

Мета аудиту товарів — встановлення правильності, своєчасності, законності відображення руху товарів у бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства та внутрішнього порядку організації бухгалтерського обліку, достовірності та неупередженості інформації в фінансовій звітності.

Завдання аудиту товарів:

- перевірка законності здійснення операцій по придбання та реалізації товарів;
- перевірка договірної дисципліни з постачальниками та покупцями;
- перевірка розрахункових операцій з постачальниками та покупцями;

— оцінка результатів попередніх проведених інвентаризацій товарів;

— перевірка достовірності інформації та правильності оформлення первинних документів;

— перевірка ефективності організації складського обліку товарів;

— перевірка повноти, своєчасності, достовірності відображення інформації за операціями з руху товарів в облікових регістрах, фінансовій звітності;

— перевірка синтетичного та аналітичного обліку товарів;

— перевірка узгодженості інформації первинних документів, облікових регістрів, фінансової звітності.

Планування аудиторської перевірки одна із складових стратегії та тактики аудиторської перевірки. Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які використовуються в якості національних, передбачають складання загального плану аудиторської перевірки, який складається з виділенням певних етапів аудиторської перевірки відповідно до термінів її проведення, зазначених у договорі на проведення аудиту для зовнішнього аудиту, і термінів перевірки, зазначених у наказі керівника, для внутрішнього аудиту.

Вітчизняний досвід аудиту визначив форму загального плану, який розподіляється на етапи:

— підготовчий (для зовнішнього аудиту), організаційний (для внутрішнього аудиту). Мета й завдання підготовчого та організаційного відповідно різняться. Наприклад, для організації аудиторської перевірки внутрішнього аудиту відпадає потреба укладання договору на проведення аудиту, знайомство з бізнесом клієнта і ще ряд питань. Але обов'язково на цьому етапі здійснюється оцінка системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку взагалі, у тому числі предмета аудиту, й оцінка системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку предмета аудиту для внутрішнього аудиту;

— етап фізичної перевірки (на практиці його можуть називати етап фактичної перевірки) передбачає аналіз результатів проведених інвентаризацій до початку аудиторської перевірки, або нагляд за проведенням інвентаризації;

— основний етап (на практиці частіше його називають етап фактичної перевірки), який передбачає виконання аудиторських процедур, відповідно до Програми аудиту;

Таблиця 2. Тест оцінки системи внутрішнього контролю обліку товарів

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1.	Чи вносилися зміни у наказ про облікову політику у звітному році?				
2.	Чи є графік документообігу обліку товарів?				
3.	Досвід роботи матеріально відповідальної особи: - до 3-х років; - від 3-х до 5-ти років; - більше 5-ти років				
4.	Чи дотримуються термінів проведення інвентаризації відповідно до планів проведення інвентаризацій?				
5.	Чи проводяться раптові інвентаризації?				
6.	Чи відображаються в обліку результати проведених інвентаризацій?				
7.	Чи були виявлені недоліки за результатами інвентаризації?				
8.	Чи здійснюється контроль правильності оцінки товарів при їх: - надходженні; - вибутті?				
9.	Чи здійснюється контроль повноти та своєчасності оприбуткування товарів?				
10.	Чи оформлені договори про матеріальну відповідальність?				
11.	Чи проводиться контроль та тотожність записів реєстрів обліку та Головної книги?				
12.	Чи виникали претензії покупців щодо якості придбаного товару?				
13.	Чи здійснюється контроль синтетичного та аналітичного обліку товарів?				
14.	Чи перевіряється узгодженість даних синтетичного обліку та фінансової звітності?				
15.	Чи проводиться зустрічна перевірка даних матеріального звіту та первинних документів?				
16.	Чи оцінюються товари при їх надходженні та вибутті відповідно до вимог П(С)БО?				
17.	Чи проводилася дооцінка товарів у звітному періоді?				
18.	Чи проводилася уцінка товарів у звітному періоді?				
19.	Чи проводилася зустрічна перевірка розрахунків з постачальниками у звітному періоді?				
20.	Чи проводилася зустрічна перевірка дебіторської заборгованості у звітному періоді?				
21.	Чи проводилася перевірка обліку товарів у звітному періоді?				
22.	Чи були виявлені недоліки в обліку товарів за результатами перевірки?				
23.	Ви можете назвати типові помилки обліку товарів?				
24.	Чи виконуєте Ви обов'язки відповідно до посадової інструкції?				
25.	Чи є у Вас зауваження до організації бухгалтерського обліку запасів?				
26.	Чи здійснюється прийом товару без супровідних документів постачальників?				
27.	Чи були випадки прийняття товару на відповідальне зберігання?				

— заключний етап для зовнішнього аудиту, узагальнення результатів аудиту для внутрішнього аудиту. Відповідно зміст, мета, завдання різняться.

Таким чином, слід відзначити, що на етапі планування складається загальний план аудиту, форма якого визначена, але назви етапів не мають однозначного трактування. Вважаємо доцільним, визначити назву етапів однаково для зовнішнього та внутрішнього аудиту.

Пропонуємо план аудиторської перевірки для організації аудиту товарів внутрішнім аудитом (табл. 1).

Таким чином, план визначає мету та завдання кожного етапу аудиторської перевірки, що забезпечує якість виконання аудиторської перевірки. В ході дослідження та аналізу форми та змісту загальних планів встановлено ті, які зустрічаються в публікаціях, та ті, які використовуються на практиці. Ми вважаємо доцільним однозначне трактування етапів плану та їх змісту.

У запропоновану плані аудиту товарів другий етап ми назвали етапом фактичної перевірки та вважаємо це більш доцільним, виходячи з того, що інвентаризація передбачає проведення фактичної перевірки наявності товарів (інших об'єктів обліку) відповідно до даних бухгалтерського обліку. Тобто аудитор проводить оцінку

фактичного стану товарів та бухгалтерського обліку для визначення стратегії аудиту, ключове слово "фактично" й визначає назву етапу. Водночас назва фізичної перевірки передбачає можливість аудитором приймати участь у проведенні інвентаризації, а відповідно до вимог МСА аудитор не має права приймати участь у проведенні інвентаризації.

Що стосується третього етапу. Ми вважаємо правильно називати цей етап — основний, а не етап фактичної перевірки, як пропонується деякими науковцями та практиками, виходячи з того припущення, що слово "фактичний" у бухгалтерському розумінні більш підходить до елементу методу бухгалтерського обліку — інвентаризація. І ще одне важливе зауваження: часто у загальному плані визначається перелік основних аудиторських процедур проведення аудиторської перевірки на цьому етапі. Вважаємо це не доцільним, виходячи з того, що перелік аудиторських процедур наводиться у програмі аудиту, та немає потреби їх дублювати, корисність інформації загального плану від цього та якість аудиторської перевірки не підвищиться. Тим паче, що стратегію аудиту та аудиторські процедури аудитор визначає після оцінки системи внутрішнього контролю, тоб-

Таблиця 3. Програми аудиторської перевірки товарів на підприємствах оптової торгівлі

№	Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методичні прийоми аудиту	Відповідальні	Термін перевірки	Індекс робочого документа
1	2	3	4	5	6	7
1.	Перевірка визнання придбаних товарів для реалізації активами, відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати»	Наказ про облікову політику, П(С)БО 16 «Витрати»	Нормативно правова, документальна, арифметична			РД-1
2.	Перевірка достовірності інформації оприбуткованого товару за кількістю та вартістю	Договори поставки, накладні, первинні документи складського обліку	Нормативно-правова, документальна, арифметична			РД-2
3.	Перевірка правильності визначення первинної оцінки придбаних товарів	Наказ про облікову політику, кошторис, довідки	Документальна, арифметична			РД-3
4.	Перевірка правильності визначення уцінки товарів	Акт комісії, довідки, розрахунки, Головна книга	Документальна, арифметична			РД-4
5.	Перевірка достовірності відображення інформації товарних звітів, щодо руху товарів	Прибуткові, видаткові первинні документи	Документальна, арифметична			РД-5
6.	Перевірка достовірності та тотожності аналітичного обліку товарів відповідно до товарних звітів	Прибуткові, видаткові первинні документи	Документальна, арифметична			РД-6
7.	Перевірка тотожності аналітичного та синтетичного обліку товарів	Журнал, Відомість, первинні документи матеріальний звіт	Документальна, арифметична, зустрічна			РД-7
8.	Перевірка правильності визначення операційних витрат	Наказ про облікову політику, кошториси, первинні документи	Документальна, арифметична, зустрічна			РД-8
9.	Перевірка достовірності та повноти відображення реалізованих товарів	Договори, платіжні документи, відомість обліку реалізованих товарів	Нормативно правова, документальна, арифметична, зустрічна			РД-9
10.	Перевірка правильності розрахунку розподілу ТЗВ	ТТН, первинні документи, рахунки обліку	Документальна, арифметична, аналітична			РД-10
11.	Перевірка відображення достовірності та повноти інформації розрахунків з постачальниками товарів в обліку	Договори поставки, рахунки-фактури, Головна книга	Нормативно правова, документальна, арифметична, зустрічна			РД-11
12.	Перевірка відображення достовірності та повноти інформації розрахунків з покупцями товарів в обліку	Договори поставки, рахунки-фактури, Головна книга	Нормативно правова, документальна, арифметична, зустрічна			РД-12
13.	Перевірка правильності надання знижок покупцям та їх відображення в обліку	Наказ про облікову політику, Рахунки фактури, платіжні документи, довідки	Документальна, арифметична			РД-13
14.	Перевірка правильності визначення фінансового результату	Головна книга,	Документальна, арифметична			РД-14
15.	Перевірка узгодженості інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Головна книга, Журнал, Відомість, фінансова звітність	Документальна, арифметична, зустрічна			РД-15
16.	Узагальнення результатів аудиторської перевірки	Програма аудиту, робочі документи, підсумкові документи				

то після першого етапу. А загальний план складається до початку аудиторської перевірки, та на цьому етапі неможливо визначити доцільні, обгрунтовані аудиторські процедури.

Для науково-методичного забезпечення визначення стратегії аудиту, аудиторських процедур, методичних прийомів проведення аудиту важливе значення має оцінка системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку товарів. Тести контролю, за якими проводиться оцінка необхідно складати таким чином, щоб аудитор мав змогу виявити слабкі міста обліку, професійність бухгалтерів, матеріально-відповідальних осіб, недосконалість організації бухгалтерського обліку, забезпеченість необхідними первинними документами операцій з обліку товарів, доступ до необхідної облікової, зако-

нодавчо-нормативної, іншої інформації, вміння користуватися інформацією та інші питання. Ефективність використання розробленого Тесту оцінки системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку залежить від того, наскільки аудитор знає організацію й методологію бухгалтерського обліку, тому складений тест може свідчити про професійність аудитора.

Пропонуємо приклад тесту оцінки системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку товарів для суб'єкта оптової торгівлі (табл. 2).

Після оцінки системи бухгалтерського обліку товарів аудитор визначає стратегію аудиторської перевірки товарів, визначає перелік аудиторських процедур, джерела аудиторських доказів і методичні прийоми виконання аудиторських процедур. Існують декілька

Таблиця 4. Робочий документ РД-1 Перевірка визнання придбаних товарів для реалізації активами, відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати"

Дата оприбуткування товарів	Назва товару	К-сть придбаних товарів (од.)	К-сть товарів визнаних активами за даними обліку (од.)	К-сть товарів не визнаних активами за даними обліку (од.)	Причини невизнання товарів активами - відсутність:		
					супровідних документів	достовірної оцінки	Надходження майбутньої економічної вигоди
1	2	3	4	5	6	7	8
Разом:							
Відхилення за даними аудиту							
Гр.4 – Гр.5							

Таблиця 5. Робочий документ РД-2 Перевірка достовірності інформації оприбуткованого товару за кількістю та вартістю

Назва товару	Відповідно договору		Відповідно рахунка фактури		Відповідно акту прийому		За даними аналітичного обліку	
	К-сть	Вартість	К-сть	Вартість	К-сть	Вартість	К-сть	Вартість
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Виявлені відхилення між графами:								
Гр.2 та Гр. 4, Гр.6 та Гр.8								
Гр.3 та Гр. 5, Гр.7 та Гр.9								

Таблиця 6. Робочий документ РД-3 Перевірка правильності визначення первинної оцінки придбаних товарів

Назва придбаного товару		За даними обліку	За даними аудиту	Відхилення гр.3-гр.4
1	2	3	4	5
Товар А	Склад первинної вартості товарних запасів			
	ПДВ, що не відшкодовується оптовому підприємству			
	Транспортно-заготівельні витрати, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування товарів			
	Інші витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для реалізації:			
	Разом:			
Товар В	Склад первинної вартості товарних запасів			
	ПДВ, що не відшкодовується оптовому підприємству			
	Транспортно-заготівельні витрати, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування товарів			
	Інші витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для реалізації:			
	Разом:			

підходів до визначення порядку проведення аудиторської перевірки. Один з них передбачає розпочинати перевірку з підтвердження залишків товарів на рахунках обліку та у фінансовій звітності на початок та кінець звітного періоду, перевірки послідовності формування інформації про рух товарів та достовірність відображення інформації в облікових регістрах, Головній книзі та первинних документах. Інший варіант передбачає послідовність перевірки достовірності відображення інформації у зворотному напрямку від інформації в первинних документах до відображення у фінансовій звітності. МСА рекомендують перший варіант. Але аудитор вправі прийняти будь-який варіант, виходячи з мети, завдань, професійного судження.

Пропонуємо варіант Програми аудиторської перевірки товарів на підприємствах оптової торгівлі (табл. 3).

За аудиторськими процедурами перевірки складені форми робочих документів (табл. 4— 10).

ВИСНОВКИ

У статті визначені організаційно-методологічні аспекти аудиторської перевірки товарів на підприємствах оптової торгівлі з урахуванням їх особливостей. Розроблено документальне забезпечення організації та проведення аудиторської перевірки, а саме: План проведення аудиту з обґрунтованими підходами для назв етапів перевірки; Тест оцінки системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку товарів для підприємств оптової торгівлі; Програма аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі, робочі документи на відповідні аудиторські процедури. Програма аудиту складена за послідовністю перевірки з придбання товарів для реалізації за первинними документами до визначення

Таблиця 7. Робочий документ РД-4 Перевірка правильності визначення уцінки товарів

№	Показник	За даними обліку			За даними аудиту			Відхилення		
		3			4			5		
1	Назва товару:									
1	Первинна вартість товару									
2	Вартість товару після уцінки									
3	Сума уцінки товару									
4	Відображення в обліку суми уцінки	Дт	Кт	Сума, (грн)	Дт	Кт	Сума, (грн)	Дт	Кт	Сума, (грн)

Таблиця 8. Робочий документ РД-6 Перевірка достовірності та тотожності аналітичного обліку товарів та товарних звітів

Назва товару	За даними обліку		За даними аудиту		Відхилення	
	Відповідно до товарних звітів	Відповідно до журналу 5, розділу 4	Відповідно до товарних звітів	Відповідно до журналу 5, розділу 4	Гр.2-Гр.4	Гр.3-Гр.5
1	2	3	4	5	6	7

Таблиця 9. Робочий документ РД-8 Перевірка правильності визначення операційних витрат

Показник	За даними обліку		За даними аудиту		Відхилення	
	За попередній звітний період	За звітний період	За попередній звітний період	За звітний період	(гр.2-гр.4)	(гр.3-гр.5)
1	2	3	4	5	6	7
Собівартість придбаних товарів						
Витрати на збут товарів						
Адміністративні витрати						
Інші операційні витрати						
Разом:						
Назва документа, на підставі якого виявлено відхилення	Сума відхилення					

Таблиця 10. Робочий документ РД-14 Перевірка правильності визначення фінансового результату

Зміст операції	За даними обліку			За даними аудиту			Відхилення гр.4-гр.7
	Дт	Кт	Сума (грн)	Дт	Кт	Сума (грн)	
1	2	3	4	5	6	7	8
Визнаний дохід від реалізації товару							
Відображення ПДВ							
Списана собівартість реалізованих товарів							
Дохід від реалізації товарів, списаний на фінансовий результат							
Собівартість реалізованих товарів, списана на фінансові результати							
Фінансовий результат (прибуток, збиток)							

фінансового результату та відображення інформації у фінансовій звітності. Вважаємо, що проведені дослідження можуть забезпечити визначення єдиної методики проведення аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі, а запропоновані документи можуть бути використані у практичній діяльності.

Література:

1. Макаренко А.П. Аудит: навч.-метод. посібник / А. П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2016. — 184 с.
 2. Макаренко А.П. Організація і методика аудиту: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА на пряму підготовки 8.030509 "Облік та аудит" денної та

заочної форм навчання / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2014. — 288 с.

3. Меліхова Т.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз в системі управління фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, І.О. Федоров // Агросвіт, 2018. — № 2. — С. 63—70.

4. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, В.В. Височина // Економіка та держава. — 2018. — № 1. — С. 69—75.

5. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, Н.С. Ніколаєнко // Економіка та держава. — 2017. — № 1. — С. 51—55.

6. Подмешальська Ю.В. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник / Ю.В. Подмешальська, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова. — Запоріжжя: ЗДІА, 2017. — 400 с.

7. Подмешальська Ю.В. Аналіз сутності категорії запасів з метою ефективного управління / Ю.В. Подмешальська // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". — 2007. — № 579: Проблеми економіки та управління. — С. 237—242. — Бібліографія: 5 назв. — Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/34084>

8. Подмешальська Ю.В. Зарубіжний досвід оподаткування заробітної плати в системі обліку [Електронний ресурс] / Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова // Ефективна економіка. — 2016. — № 5. — Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua>

9. Подмешальська Ю.В. Розробка проекту впровадження інформаційних та технологій обліку на підприємстві / Ю.В. Подмешальська // Економіка і управління. — Київ, 2012. — № 3 (55). — С. 85—90.

10. Подмешальська Ю.В. Удосконалення оцінки якості внутрішнього контролю на підприємстві / Ю.В. Подмешальська // Економічний вісник ЗДІА: збірник наукових праць. — Запоріжжя. — 2012. — № 2. — С. 106—114.

11. Подмешальська Ю.В. Оцінка якості обліку в аудиті / Ю.В. Подмешальська // Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка". — 2011. — Вип. 5 (4). — С. 265—270.

12. Подмешальська Ю.В. Актуальні аспекти обліку загальнопромислових витрат / Ю.В. Подмешальська, А.М. Дунда // Схід. Аналітично-інформаційний журнал. — Донецьк. — 2014. — № 2 (128) березень — квітень. — С. 35—40.

13. Подмешальська Ю.В. Удосконалення аудиту управління запасами [Електронний ресурс] / Ю.В. Подмешальська // Ефективна економіка. — 2011. — № 11. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>

14. Подмешальська Ю.В. Внутрішній аудит як засіб удосконалення обліку та контролю дебіторської заборгованості [Електронний ресурс] / Ю.В. Подмешальська, Р.Ю. Варварін // Економіка та суспільство. — 2016. — № 7. — Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/161.pdf

15. Подмешальська Ю.В., Феюфанов Л. К., Осетрова Г.Ю. Облік та аудит адміністративних витрат // Агросвіт. — 2018. — № 23. — С. 38—44. DOI: 10.32702/2306-6792.2018.23.3814.

16. Подмешальська Ю.В., Степаненко В.А. Облік витрат на збут // Інвестиції: практика та досвід. — 2018. — № 24. — С. 31—35. DOI: 10.32702/2306-6814.2018.24.31

References:

1. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Beskosta, H.M. (2014), *Orhanizatsiia i metodyka audytu: navchalno-metodychnyi posibnyk dlia studentiv ZDIA napriam pidhotovky 8.030509 "Oblik ta audyt" dennoi ta zaочноi form navchannia* [Organization and methodics of audit: a manual for students of the ZDIA specialty 8.030509 "Accounting and audit"], ZDIA, Zaporizhzhia, Ukraine.

2. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Beskosta, H.M. (2015), *Finansovyi oblik Ch.2: navchalno-metodychnyi posibnyk dlia studentiv ZDIA spetsialnosti 6.030509 "Oblik i audyt" dennoi ta zaочноi form navchannia* [Financial

accounting. Part 2: educational and methodical manual for students of ZDIA specialty 6.030509 "Accounting and audit"], ZDIA, Zaporizhzhia, Ukraine.

3. Melikhova, T.O. and Fedorov, I.O. (2018), "Internal control of inventory for timely detection of threats in the system of financial security management of the enterprise", *Ahrosvit*, vol. 2, pp. 63—70.

4. Melikhova, T.O. and Vysochyna, V.V. (2018), "Development of a program for auditing production costs to improve the financial safety of the enterprise", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 69—75.

5. Melikhova, T.O. and Nikolayenko, N.S. (2017), "Development of an inventory audit program to increase financial security of the enterprise", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 51—55.

6. Podmeshalska, Yu. Melikhova, T.O. and Chakalova, N.S. (2017), *Bukhhalters'kyi oblik: navch.-metod. posibnyk*, [Accounting: teaching method. manual], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

7. Podmeshalska, Y.V. (2007), "Analysis of the essence of the inventory category for the purpose of effective management", *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnika"*: *Problemy ekonomiky ta upravlinnya*, vol. 579, pp. 237-242, available at: <http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/34084> (Accessed 10 Feb 2019).

8. Podmeshalska, Yu. and Chakalova, N.S. (2016), "Foreign experience of taxation of wages in the accounting system", *Efektivna ekonomika*, vol. 5, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 15 Jan 2019).

9. Podmeshalska, Yu. (2012), "Development of a project for implementation of information and accounting technologies at the enterprise", *Ekonomika i upravlinnia*, vol. 3 (55), pp. 85—90.

10. Podmeshalska, Yu.V. (2012), "Udoskonalennya otsinky yakosti vnutrishnoho kontrolyu na pidpryyemstvi", *Ekonomichnyyvisnyk ZDIA: zbirnyk naukovykh prats*, vol. 2, pp. 106—114.

11. Podmeshalska, Yu.V. (2011), "Assessment of accounting quality in the audit", *Visnyk Dnipropetrovskoho universytetu. Serii "Ekonomika"*, vol. 5 (4), pp. 265—270.

12. Podmeshalska, Yu.V. and Dunda, A.M. (2014), "Actual aspects of accounting of total production costs", *Skhid. Analitichno-informatsiynny zhurnal*, vol. 2, pp. 35—40.

13. Podmeshalska, Yu.V. (2011), "Improvement of inventory management audit Udokonlennya audytu upravlinnya zapasamy", *Efektivna ekonomika*, vol. 11, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 10 Feb 2019).

14. Podmeshalska, Yu.V. and Varvarin, R.Yu. (2016), "Internal audit as a means of improving the accounting and control of accounts receivable", *Economics and Society*, vol.7, available at: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/161.pdf (Accessed 10 Feb 2019).

15. Podmeshalska, Yu. Feofanov, L. and Osetrova, G. (2018), "Accounting and audit of administrative expenses", *Agrosvit*, vol. 23, pp. 38—44.

16. Podmeshalska, Yu. and Stepanenko, V. (2018), "Accounting for sales costs", *Investytsiyyi: praktyka ta dosvid*, vol. 24, pp. 31—35.

Стаття надійшла до редакції 11.02.2019 р.