

УДК 339.37:657.6

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ ТОВАРОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

Бортникова И.М., Зубарева О.А., Пошелюк Л.А.

*ФГБОУ ВО «Донской государственный аграрный университет», Персиановский,
e-mail: bortnikovairina@rambler.ru*

Торговля – это активно развивающаяся область коммерции, которая представлена самыми разными формами торговых предприятий и организаций. В современных кризисных условиях необходимо уделять внимание мерам, позволяющим торговым субъектам сохранить и эффективно использовать имеющиеся ресурсы. Существенными критериями при оценивании эффективности системы управления выступают прибыльность работы торгового предприятия, оптимальное соотношение запасов и затрат. С этого ракурса наиболее действенным инструментом управления является совершенствование системы внутреннего контроля. В связи с этим можно отметить практику компаний, создающих систему внутреннего аудита. Внедрение системы внутреннего аудита необходимо структурировать таким образом, чтобы содействовать менеджменту торговых организаций в осуществлении его задач (обеспечивать действенное функционирование торговых, производственных, финансовых систем, предлагать пути их оптимизации); содействовать увеличению рентабельности, платежеспособности, ликвидности предприятия, минимизации рисков и т.д. Настоящая статья посвящена исследованию совокупности теоретических и практических предложений по развитию внутреннего аудита фактов хозяйственной жизни по учету товаров. Предложенный алгоритм включает 3 этапа: подготовка и планирование, непосредственно осуществление проверки и завершающий этап, на каждом из которых рекомендуется осуществлять необходимые процедуры аудита. Данный алгоритм основывается на выделении стадий товародвижения: прием – хранение – списание. В рамках выделенных этапов разработаны рабочие документы внутреннего аудитора, способствующие оптимизации процесса проверки, позволяющие увеличить его эффективность и обеспечить управленческий персонал полной и достоверной информацией для принятия оперативных решений.

Ключевые слова: внутренний аудит, товары, торговля, торговая деятельность, контроль

INTERNAL AUDIT OF GOODS AT RETAIL TRADE ENTERPRISES

Bortnikova I.M., Zubareva O.A., Poshelyuk L.A.

*Federal Budgetary Educational Institution of Higher Education Don State Agrarian University,
Persianovski, e-mail: bortnikovairina@rambler.ru*

Trade – is actively developing the field of commerce, which is represented by a variety of forms of trade enterprises and organizations. In modern crisis conditions, it is necessary to pay attention to measures that allow traders to maintain and effectively use available resources. Essential criteria for assessing the effectiveness of the management system are the profitability of the work of the trading enterprise, the optimal ratio of reserves and costs. From this perspective, the most effective management tool is the improvement of the internal control system. In this connection it is possible to note practice of the companies creating an internal audit system. The introduction of the internal audit system should be structured in such a way as to facilitate the management of trade organizations in the implementation of its tasks (to ensure the effective functioning of trading, production, financial systems, to offer ways to optimize them); to promote increase of profitability, solvency, liquidity of the enterprise, minimization of risks, etc. This article is devoted to the study of a set of theoretical and practical proposals for the development of internal audit of facts of economic life in the accounting of goods. The proposed algorithm includes 3 stages: preparation and planning, the immediate implementation of the audit and the final stage, each of which is recommended to implement the necessary audit procedures. This algorithm is based on the identification of the stages of commodity circulation: reception – storage – write-off. Within the framework of the selected stages, working documents of the internal auditor have been developed that contribute to the optimization of the verification process, which make it possible to increase its effectiveness and provide management personnel with complete and reliable information for making operational decisions.

Keywords: internal audit, goods, trade, trading activity, control

Для деятельности любой организации важное значение имеет методика сбора, обработки и анализа данных о поступлении, выбытии и остатках товаров. Поэтому решение проблемы построения бухгалтерского учета и контроля в розничной торговле в настоящее время довольно актуально. Одним из наиболее важных составляющих управления можно считать внутренний контроль. Он способствует принятию эффективных управленческих

решений, а также их качественному исполнению. Эти компоненты внутреннего контроля состоят в неразрывной связи и постоянном взаимодействии на различных стадиях управленческого процесса. Финансовая устойчивость и результативность работы торговых организаций зависят от уровня надежности системы наблюдения за товарными операциями. В связи с этим нам представляется необходимым изучение и развитие существующей в на-

стоящее время методики внутреннего аудита в торговле.

Цель проводимого исследования заключалась в предложении методических рекомендаций по проведению внутренней аудиторской проверки товаров в розничной торговле, обусловленных необходимостью внутреннего контроля в торговых организациях. В процессе исследования были применены методы сравнительного анализа, систематизации и обобщения информации.

Международный опыт подтверждает, что от качества организации и эффективности контроля и аудита на микроуровне во многом зависит как результативность отдельно взятого экономического субъекта, так и осуществление социально-экономических реорганизаций на макроуровне.

Началом унификации требований к современному внутреннему контролю считают 1985 г. В это время в США при содействии некоторых профессиональных саморегулируемых организаций, а именно Американской ассоциации по учету и отчетности, Американского института сертифицированных бухгалтеров, Института внутренних аудиторов и др., основана Комиссия по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью. Через два года своего существования Комиссия выпустила отчет, где предложила обеспечить достижение однозначного для международного сообщества термина «внутренний контроль». Следуя этому предложению, была создана рабочая группа под эгидой Комиссии по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью. Данная группа провела работы по обобщению и анализу имевшейся на тот период терминологии по внутреннему контролю, и в результате 1992 г. была издана Интегрированная концепция внутреннего контроля. В настоящее время эта концепция известна как концепция или модель COSO [1, с. 52].

Эту концепцию можно максимально адаптировать для организаций торговли, учитывая международные стандарты внутреннего аудита, предложенные Институтом внутренних аудиторов. Многосторонность внутреннего аудита заключается в возможности применять его инструментарий к определенным целям, задачам и функциям. Наличие нарушений, недостатков или недочетов может быть риском более масштабной проблемы, возникшей из-за отсутствия, недостатка или неверной работы контроля. Для устранения данного риска необходимо выявлять и анализировать причины нарушений и недостатков, а также понимать весь процесс [2].

Следовательно, подсистемы «внутренний аудит» и «внутренний контроль» не-

обходимо встраивать в организационный механизм торгового предприятия для формирования цельной функциональной системы.

Характеризуя понятие внутреннего аудита, можно отметить, что это утвержденная внутривладельческими нормативными актами деятельность по обследованию всевозможных сторон работы предприятия, выполняемая представителями самостоятельного контролирующего подразделения с целью содействия менеджменту организации (исполнительному органу, совету директоров и т.д.). Внутренний аудит определяется как внутренняя контрольная подфункция управления, осуществляемая сотрудниками фирмы для устранения недостатков, связанных с бухгалтерским учетом, контролем, анализом и другими задачами управления [3]. Итак, основная цель внутривладельческого аудита заключается в поддержании результативного функционирования различных этапов управления, а также в обеспечении интересов компании и ее владельцев.

Внутренний аудит должен охватить проверками все существенные функциональные виды деятельности организации. В этой связи объект его исследования выходит за рамки внешнего аудита, который проводится главным образом для проверки правильности составления финансовой отчетности. Обобщив вышеизложенное, представим на рис. 1 место внутреннего аудита в структуре управления организацией.

По общему мнению, кроме вопросов, связанных с контролем, внутренний аудит помогает решать задачи аналитического характера, консультирования, разработки стратегии деятельности организации, исследований рынка.

Розничная торговля – вид деятельности по приобретению и продаже товаров для употребления их в персональных, семейных, домашних и других целях, не связанных с реализацией предпринимательской деятельности [4].

Торговым организациям присущи некоторые особенности, которые следует учитывать при создании системы внутреннего контроля:

- значительные количественные массивы товарно-денежных потоков, регулярность, массовость операций;

- доступ к наличным денежным средствам и товарам значительного круга работников, что ослабляет уровень надежности внутреннего контроля и системы материальной ответственности;

- всевозможные виды и этапы розничного движения товаров: различные каналы поступления и выбытия товаров (от поставщиков,

являющихся как физическими, так и юридическими лицами, внутреннее перемещение товаров из торговых складов и подразделений производства, продажа за наличный расчет, с использованием пластиковых карт, онлайн-платежей, отражение в учете результатов ревизии, недостач и излишков и др.);

– разнообразие способов оформления операций по купле-продаже (покупка и продажа товаров на комиссии, продажа с помощью кассовых машин, онлайн-касс, реализация в кредит и с отсрочкой платежа, возврат некачественной и списание испорченной продукции);

– нюансы ценообразования (государственное регулирование уровня торговой наценки, на некоторые товары, применение накопительных скидок и бонусов для постоянных покупателей, сезонные наценки и уценки и т.д.) [5].

Особенности аудита в торговле предопределены тем, что, во-первых, у организаций, функционирующих в торговой сфере, в качестве объектов бухгалтерского учета и показателей отчетности выступают товары и товарооборот. Во-вторых, торговые организации осуществляют деятельность в сфере обращения, следовательно, у них отсутствуют расходы на производство, что приводит к специфичному учету расходов по обычным видам деятельности.

Таким образом, мы можем говорить о том, что на современном этапе хозяйствования сложились предпосылки для выделения внутреннего аудита в структуре управления торговым предприятием, что обеспечит систематическое наблюдение за операцион-

ной эффективностью системы внутреннего контроля. Можно отметить существующую значимость внутреннего аудита в качестве основного рычага внутреннего контроля. Данная система позволит получать наиболее полные и достоверные данные о текущем состоянии бизнес-процессов для принятия управленческих решений.

С учетом вышесказанного и, исходя из положений международных стандартов аудита, нами предложен алгоритм внутреннего аудита товаров (рис. 2), содержащий в себе три этапа, в соответствии с которыми проводятся те или иные аудиторские процедуры.

На этапе планирования аудитор изучает материалы прошлых проверок, проводит тестирование системы внутреннего контроля и составляет общий план аудита, включая в него основные направления проверки с указанием сроков и ответственных лиц. После разработки стратегии внутреннего аудита, необходимо детально описать планируемые аудиторские процедуры с помощью программы внутреннего аудита. Мы рекомендуем составлять программу внутреннего аудита, учитывая разграничение этапов розничного товародвижения: прием – хранение – списание. Далее следует переходить ко второму этапу – непосредственно проведению внутреннего аудита. Первой процедурой аудирования является проверка организации учета и поступления товаров. Для этих целей был применен документ внутреннего аудита (табл. 1), позволяющий своевременно выявлять отклонения в документальном оформлении поступающих на предприятие товаров.

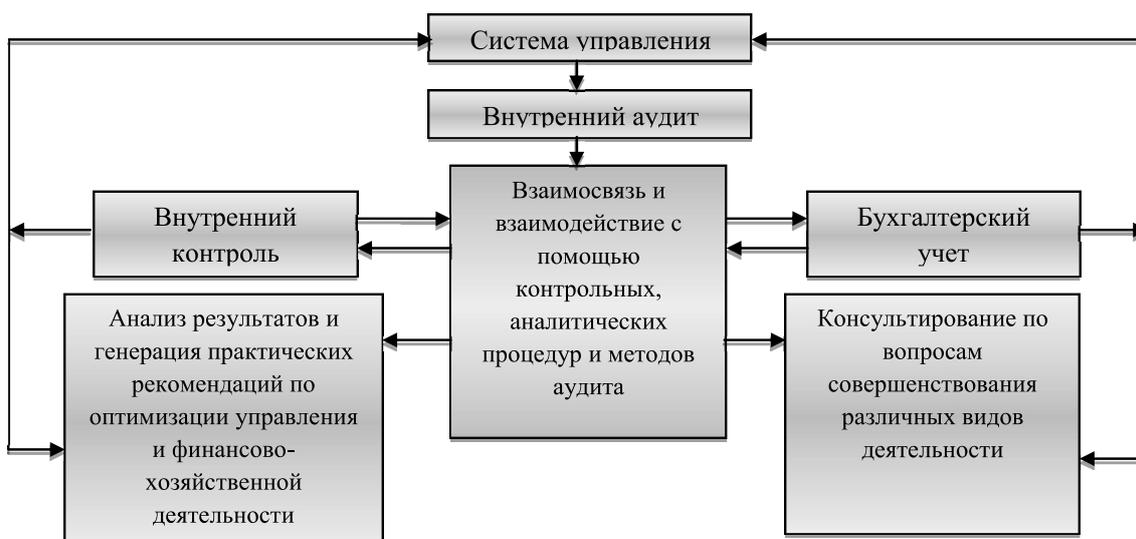


Рис. 1. Внутренний аудит в структуре управления предприятием

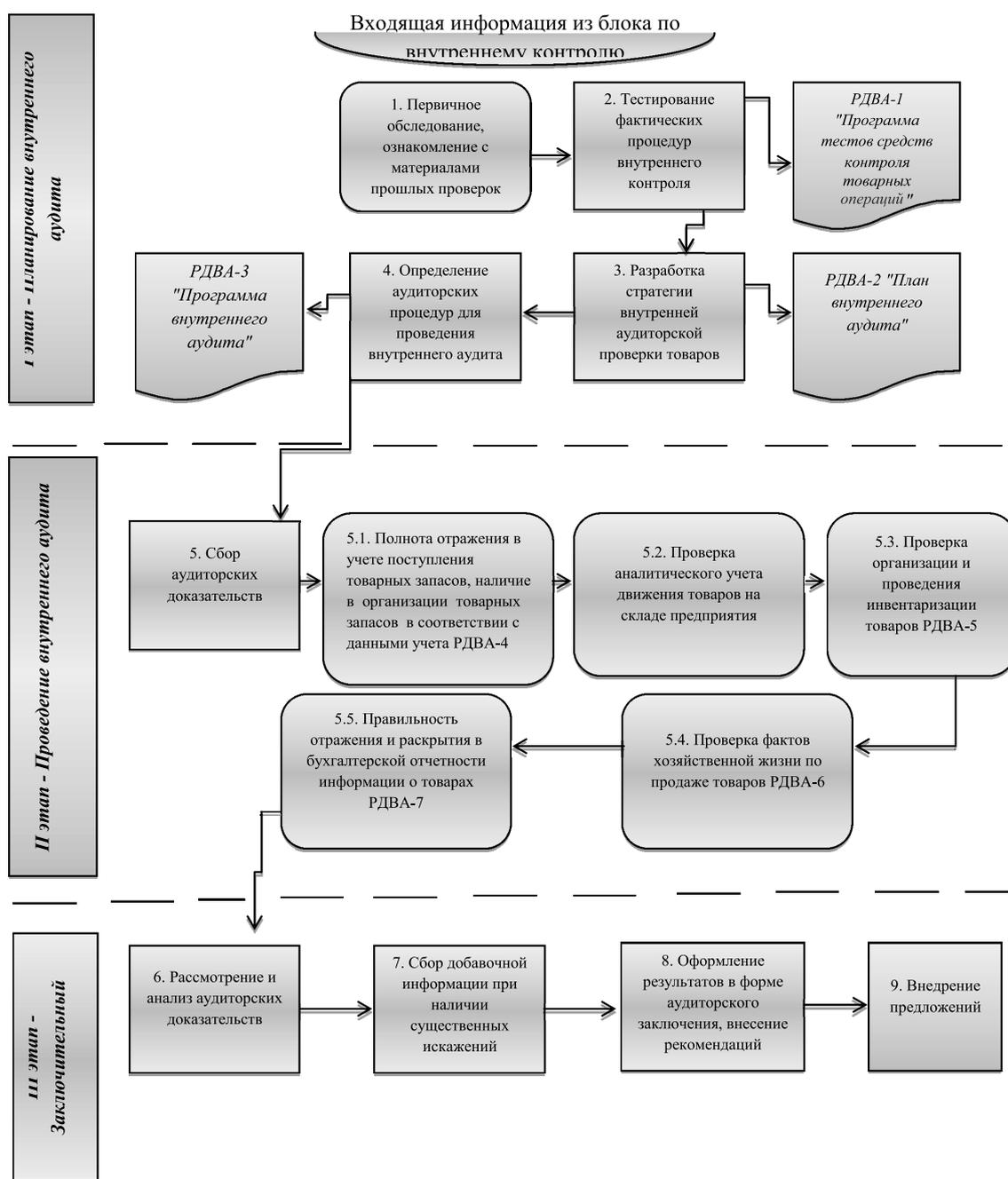


Рис. 2. Алгоритм внутреннего аудита товаров в организациях торговли

Далее мы рекомендуем приступать к проверке состояния складского хозяйства и сохранности товаров, аналитического учета товаров в торговых точках, на складе предприятия. Внутреннему аудитору особое внимание следует уделить проверке системы материальной ответственности и порядку проведения инвентаризации, так как отсутствие или низкая частота ревизий свидетельствует о недостаточном уровне внутреннего контроля. Следующий пункт проверки,

а именно операции, связанные с реализацией товаров, необходимо осуществлять особенно тщательно. С этой целью мы рекомендуем использовать рабочий документ внутреннего аудита, представленный в табл. 2.

В конце проверки необходимо удостовериться в том, что вся информация, раскрытие которой диктуется действующими законодательными нормами, верно систематизирована, полно и точно показана в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Таблица 1

РДВА – 4 «Аудит документального оформления получения товаров от поставщиков»*

Наименование товара	Согласно договору		Согласно первичным документам поставщика		Отклонения	
	Количество	Стоимость	Вид документа	№ и дата		Количество
Дрожжи сухие Рактауа	10 кг	15380 руб.	Товарная накладная	112 от 16.05.17	10 кг	15380 руб.
Молоко пастеризованное «Донское»	426 кг	8094 руб.	Товарная накладная, Счет-фактура	12-04/17 от 18.04.17	426 кг	8094 руб.
и т.д.

Примечание. *Данные условны.

Таблица 2

РДВА – 6 «Аудит операций по реализации товарно-материальных ценностей»*

Дата / /	Учетная цена, руб.	Розничная цена, руб.	Поступило		Бухгалтерская запись		Продано		Бухгалтерская запись		
			Кол-во, шт.	Сумм, руб.	Дт	Кт	Кол-во, шт.	Сумм, руб.	Дт	Кт	
Руллет «Смак»	43,20	68,00	30	1296,00	41-2	20	2040,00	30	2040,00	50	90-1
Рожки «Чайные»	15,40	25,00	50	770,00	41-2	20	1250,00	50	1250,00	50	90-1
....

Примечание. *Данные условны.

Таблица 3

РДВА – 7 «Сверка данных о товарах в отчетности и в бухгалтерском учете»*

Готовая продукция и товары для перепродажи, в том числе	на 31.12 предыдущего года		на начало года		на дату отчетности текущего года		на 31.12 предыдущего года		на начало года		на дату отчетности текущего года	
	1832	1636	1832	1636	1832	1636	1832	1636	1832	1636	1832	1636
счет 41	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
счет 42	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
счет 43	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
счет 44	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Отклонения по переносу сальдо начального	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Отклонения между данными бухгалтерского учета и отчетности	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Примечание. *Данные условны.

Таблица 4

Результаты, полученные в процессе внутреннего аудита товарных операций

Проверяемая область	Результаты проверки	Рекомендации внутреннего аудитора
1. Факты хозяйственной жизни по оформлению приемки товаров		
2. Аналитический учет розничного товародвижения на складе и в торговых залах предприятия		
3. Организация и осуществление инвентаризации товарных ценностей		
4. Факты хозяйственной жизни по оформлению выбытия товаров		
5. Верность раскрытия в бухгалтерской финансовой отчетности информации о товарах		

Встречной сверкой данных в учетных регистрах можно установить правильность отражения сумм и верность составления бухгалтерских записей по данным хозяйственным операциям. Рабочий документ аудитора представлен в табл. 3.

На заключительном этапе, рассмотрев и проанализировав полученные аудиторские доказательства, следует оформить результаты проверки в форме аудиторского заключения. Полученные результаты и вносимые рекомендации внутреннего аудитора предложено оформлять с помощью табл. 4.

Подведя итог вышесказанному, можно сделать следующий вывод. Для оценки того, насколько эффективна система внутреннего контроля, менеджмент торговой организации должен своевременно получать сведения о несовершенствах данной системы, систематически наблюдая за ее адекватностью и результативностью. Данный факт является предпосылкой для внедрения внутреннего аудита в организациях торговли. В результате исследования нами разработан алгоритм внутреннего аудита движения товаров, обусловленный спецификой бизнес-процессов, протекающих в торговых организациях. Последовательное выполнение всех выделенных этапов аудиторской проверки вызывает необходимость работы с нормативно-правовой базой в области бухгалтерского учета товаров, создания выборки с применением стратификации, базирующейся на группировке товаров и операций с ними, использования характерных процедур аудита, а также ориентации на наиболее распространенные

ошибки, обнаруживаемые в ходе проверки. В целях развития системы внутреннего аудита в торговых организациях усовершенствованы рабочие документы внутреннего аудитора (РДВА), которые позволяют повысить эффективность проверки и оперативно предоставить руководству объективную информацию, необходимую для принятия качественных управленческих решений. Разработанный алгоритм аудита движения товаров, включающий усовершенствованные формы рабочих документов внутреннего аудита, оптимизирует процесс проверки и позволит своевременно обнаружить и ликвидировать отклонения от уже принятых и реализуемых решений, а также содействовать работе компании в рамках требований отечественных и международных стандартов, норм учета и отчетности.

Список литературы

1. Даниленко Н.И. Теоретико-методологический аспект внутреннего контроля: практика и развитие // Финансы и кредит. 2012. № 22. С. 52–58.
2. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита: практ. пособие / Под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 144 с.
3. Кеворкова Ж.А., Карпова Т.П., Савин А.А., Ахтамова Г.А. Внутренний аудит: учебное пособие / ред. Ж.А. Кеворковой. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. 319 с.
4. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ (ред. от 03.07.2016). Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_95629 (дата обращения: 22.07.2018).
5. Макаренко С.А. Сущность и принципы организации внутреннего контроля в организациях оптово-розничной торговли // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 46. С. 37–50.