

Тема 12. Методика виявлення правопорушень в діяльності суб'єктів торговельної діяльності та характеристика контрольних заходів, що з цим пов'язана.

Торгівля – одна з основних галузей економічної діяльності держави і найрозвиненіша форма підприємництва. Розглядаючи торгівлю саме як галузь економічної діяльності, зазвичай застосовується поняття «сфера торгівлі».

Сфера торгівлі є достатньо складною структурою. Ключовим елементом організаційної структури сфери торгівлі є саме суб'єкти господарювання, які здійснюють торговельну діяльність. Торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних, фізичних осіб по здійсненню купівлі-продажу товарів з метою отримання прибутку.

Суб'єкти торговельної діяльності мають певні особливості функціонування:

- специфічна система обліку руху товарів. Облік роздрібного товарообороту ведуть тільки у вартісному вираженні за цінами продажу;
- у торгівлі є великі запаси товарно-матеріальних цінностей, тому дуже важливо організувати правильний контроль за їх збереженням;
- специфічна система обліку витрат. Видатки торговельних підприємств утворюють витрати обігу, які обліковують за видами, статтями і покривають за рахунок доходів підприємства;
- специфічна система визначення валового доходу. Валовий дохід формується за рахунок торгових націнок на реалізовані товари.

Торговельні підприємства в більшості є приватизованими, тому майже завжди на них здійснюється фінансово-господарський контроль у формі незалежного аудиту та у формі податкового контролю.

Джерелами інформації при проведенні аудиту окрім загальної документації, виступає ряд специфічної документації:

- договори;
- накладна на відпустку товарно-матеріальних цінностей, яка фіксує передачу матеріальних цінностей водію (експедитору) і є підставою для вибуття матеріальних цінностей зі складу підприємства;
- товарно-транспортна накладна і шляхового листа вантажного автомобіля;
- шляховий лист;
- прибуткові ордери, які використовуються для оприбуткування товарів, що поступили від постачальників, відповідних даним супровідних документів. Вони складаються матеріально відповідальною особою, що приймає товари;
- акт про приймання матеріалів. Він використовується для оприбуткування товарів, коли є розбіжності якості і кількості з даними супровідних документів і для товарів, що поступили без документів тощо.

У ході проведення аудиторської перевірки здійснюється збір доказів щодо того, що: грошові кошти дійсно існують на певну дату; грошові кошти дійсно належать підприємству, що перевіряється; операції з грошовими коштами, відбиті в облікових регістрах, дійсно відбулися; всі операції, які здійснювалися з грошовими активами, повністю відбиті в бухгалтерському обліку; грошові активи, правильно оцінені і відбиті у всіх істотних аспектах в обліку за правильною вартістю.

Для отримання вказаних доказів використовуються різні за змістом методичні прийоми. Серед них можна виділити інвентаризацію, перевірку документів за формою, по суті і змісту, арифметичну, логічну, експертну, зустрічні перевірки, прийоми взаємного контролю операцій, опитування тощо.

Аудит суб'єктів торговельної діяльності містить деякі специфічні напрями перевірки:

1. *Інвентаризація.* Починають аудит з раптової інвентаризації грошей. Остаточні результати інвентаризації визначаються після зарахування можливого пересортування товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) і відображаються в бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому закінчена інвентаризація. Непокриті недостачі товарів можуть бути: у межах норм природних втрат, які виникають унаслідок усихання, випаровування, розпилювання, вивітрювання, розтрушування, витікання тощо; понад норми природних втрат, які відбуваються в результаті псування, бою, крадіжок, надзвичайних подій тощо.

Вартість недостач у межах норм природних втрат і невідшкодованих недостач ТМЦ (по яких винні особи не встановлені) списується на витрати звітного періоду. Вартість наднормативних недостач товарів, по яких встановлені винуваті, відноситься на винних осіб. Сума відшкодування винуватцями нанесених збитків обчислюється відповідно до діючого порядку визначення розміру збитку від розкрадання, недостачі, знищення, псування ТМЦ. Різниця між сумою відшкодування збитків і балансовою вартістю недостач товарів підлягає обов'язковому переліку до бюджету. Порядок відображення інвентаризаційних різниць в обліку залежить від того, як здійснюється облік ТМЦ: за закупівельними чи продажними цінами.

2. *Перевірка наявності дозволів на здійснення торговельної діяльності.* Відповідно до чинного законодавства суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи – для здійснення торгівлі повинні мати: свідоцтво про державну реєстрацію; дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (рішення органу місцевого самоврядування) або договір оренди приміщення; ліцензії або їх копії, затверджені органом, який її видав; торговельний патент на кожне торговельне місце – звичайний або пільговий, залежно від асортименту або виду товару; документи по надходженню товару (накладні, сертифікати якості); електронний контрольно-касовий апарат, який використовується в торгівлі в стаціонарних приміщеннях, а в окремих випадках, передбачених законодавством, товарно-касову книгу.

Порядок організації і здійснення торгової діяльності в Україні передбачає виконання суб'єктами господарювання певних вимог і норм, встановлених чинним законодавством. Однією з таких вимог є ліцензування та патентування.

Ліцензуванню підлягають види діяльності, які впливають на: здоров'я людини (лікарські засоби, алкогольні напої і тютюнові вироби); безпеку держави (вироби з використанням дорогоцінних металів, каменів, зброя); навколишнє середовище (особливо небезпечні хімічні речовини, спеціальні засоби індивідуального захисту, заправлені речовинами сльозоточивої та дратівливої дії). Тому під час перевірки наявності ліцензій необхідно, звернувшись до законодавства, усвідомити, які саме ліцензії повинна мати конкретна торгова фірма та порівняти з фактичними, які обліковуються на рахунку 127 «Інші нематеріальні активи».

Патентуванню підлягає торговельна діяльність, що здійснюється в пунктах продажу товарів (магазинах, кіосках, лотках, прилавках, автокрамницях, АЗС, їдальнях, ресторанах та інших пунктах громадського харчування, оптових базах і складах, використовуваних для оптової торгівлі за готівкові кошти). Не розповсюджується дія норм чинного законодавства на торговельну діяльність за надання побутових послуг: підприємств, військової торгівлі, державних аптек; суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, які: торгують на ринках, продають продукцію, вирощену в особистому підсобному господарстві; сплачують держмити за нотаріальні послуги підприємств, утворених громадськими організаціями інвалідів, що мають податкові пільги.

Без торгового патенту здійснюється: торгівля основними продуктами харчування; продаж товарів власного виробництва працівникам підприємства; діяльність по закупівлі у населення продукції, якщо подальша реалізація відбувається в безготівковій формі; торговельно-виробнича діяльність (громадське харчування) на підприємствах, установах, зокрема в навчальних закладах, з обслуговування їх працівників, студентів, що навчаються. Тому під час перевірки наявності торгового патенту вивчаються наявність та правильність торгового патенту, під час його відсутності ставиться під сумнів законність здійснення торговельної діяльності взагалі.

3. Перевірка наявності та правильності сертифікації товарів. Об'єктом сертифікації є продукція, призначена для продажу. Проводиться обов'язкова і добровільна сертифікація продукції.

Обов'язкова сертифікація здійснюється в державній системі сертифікації відповідно до Переліку продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні. Добровільну сертифікацію можуть здійснювати підприємства, на які покладена функція органу по добровільній сертифікації і які подають Державній службі статистики України інформацію для реєстрації виданих сертифікатів в установленому порядку.

4. Перевірка правильності формування цін на товари. Ціна товару встановлюється як договірною між продавцем та споживачем. Державою

регулюються лише ціни на товари стратегічного призначення (цукор, хліб, пальне тощо).

5. Перевірка документального оформлення надходження товарів та їх аналітичного обліку. Основним завданням аудиту на торговельних підприємствах є контроль за виконанням договірних поставок товарів постачальниками, продажем товарів покупцям (роздрібним підприємствам), контроль за станом товарних запасів.

До складу транспортно-заготовчих витрат входять витрати на заготівку товарів, оплата тарифів за навантажувально-розвантажувальні роботи і транспортування товарів всіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню ризиків транспортування товарів.

Нерідко бувають випадки розкрадання товарів шляхом неповного їх оприбуткування при надходженні від постачальників. Про ознаки такого розкрадання можуть свідчити незадоволені постачальником рекамації (комерційні акти) на «недопоставання» товарів з його боку.

З метою документування розкрадання товарів слід проаналізувати такі документи: договір постачання; комерційний акт; товарно-транспортну накладну, рахунок-фактуру, подорожній лист; рахунок - платіжну вимогу, виписки банку; товарний звіт, товарну книгу; звіт про рух тари.

6. Перевірка наявності неповернених і невикористаних доручень у матеріально відповідальних осіб, порушення правил видачі й оформлення доручень. При цьому встановлюється, чи своєчасно й правильно складено претензійні й позовні заяви до органів транспорту чи постачальників. Крім того, перевіряється правильність заповнення товарно-транспортних накладних. Книжки товарно-транспортних накладних слід урахувувати як бланки суворої звітності, вони мають бути пронумеровані й мати штамп торговельної бази.

7. Перевірка наявності безтоварних операцій. У практиці фінансово-господарської діяльності торговельного підприємства часто зустрічаються такі порушення, як безтоварні операції. Сутність їх полягає в тому, що підробленими документами оформлюються неіснуючі операції з руху товарів з додержанням установлених правил їх оформлення. Безтоварні операції можуть бути як повністю, так і частково фіктивними, але всі вони спрямовані на розкрадання товарів або на привласнення грошових коштів.

Як свідчить досвід, найпоширенішими серед них є:

- перекриття нестач в одних місцях зберігання надлишками в інших;
- оприбуткування матеріалів, які не надійшли на підприємство з метою привласнення призначених для їх придбання грошових коштів;
- списання фіктивно оприбуткованих матеріальних цінностей на витрати виробництва;
- приписки обсягів випуску з метою фіктивного списання товарів;
- приховування нестач товарів при інвентаризації.

Ефективність дослідження безтоварних операцій залежить від точного визначення ознак, які характеризують можливість їх здійснення. Такими ознаками можуть бути:

- невідповідність показників у різних примірниках одних і тих самих документів, що знаходяться у постачальника й одержувача продукції;
- відсутність платіжних доручень підприємства-покупця про оплату вартості будь-яких товарів;
- відсутність дозволу посадових осіб на внутрішнє переміщення товарів;
- невідповідність даних у документах про рух товарів даним транспортних документів;
- відсутність транспортних документів, які засвідчують перевезення відвантажених товарів, а також документів на нарахування заробітної плати за вантажно-розвантажувальні роботи;
- відсутність пропусків на вивіз і доручень на отримання товарів та ін.

Треба підкреслити, що виявлені при дослідженні документів викладені вище ознаки самі по собі не є безумовними свідченнями фактичного здійснення безтоварних операцій. Вони можуть бути, результатом помилок осіб працівників бухгалтерії та ін.

Загалом типовими порушеннями в діяльності торговельних підприємств є:

- неправильне оформлення засновницьких документів;
- порушення в обліку витрат продукції;
- порушення правил обліку надходження товарів;
- відсутність окремих ліцензій;
- несвоєчасне документальне оформлення операцій;
- порушення порядку ведення касових операцій;
- неправильне документальне відображення надходження товарів.