

**ORGANISATION OF AUDIT OF LOGISTICS COSTS
OF MANUFACTURING ENTERPRISES**

**ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ
ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Sumets O.M.¹

Romaniuk O.M.²

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-351-4-3>

Вступ. Виробничі підприємства відносяться до соціоекономічних систем, в яких реалізуються виробничі процеси, спрямовані на одержання як матеріального, так і економічного результату. Матеріальний результат складається у виробництві продукції відповідно до вимог ринку, а економічний результат описує обсяг прибутку, що одержує підприємство від продажів виробленої продукції. Схема проста, але на цей момент часу її реалізація вимагає істотних матеріальних, фінансових й інтелектуальних витрат. Чим суттєвіші витрати, тим менший прибуток. Тож, основне зусилля фахівців виробничих підприємств сконцентровано на пошуку шляхів скорочення витрат, зокрема логістичних, які можуть становити до 40 % від загальних [1; 2]. Отже, цей факт вказує на конкретну потребу пошуку шляхів скорочення цих витрат. Практика показує, що це завдання відноситься до таких, які вирішуються за умови організації аудиту логістичних витрат на підприємстві [3].

Зважаючи на вищевказане, проблема організації або ж вдосконалення аудиту логістичних витрат на виробничих підприємствах потребує нагального вирішення. А отже, дослідження в цьому напрямі є актуальними і мають особливу практичну цінність.

У світовій практиці потреба в аудиторських послугах особливо виробничих підприємств досить значна. Попри те, що сам по собі аудит не має значного впливу на виробничо-господарську діяльність виробничих підприємств, виконувана інформаційна експертиза надає

¹ Doctor of Economic Sciences, Full Professor, "KROK" University

² Master's Student of the Programme "Logistics Management", "KROK" University

зможу знизити підприємницький ризик, оскільки отримана в ході аудиту інформація дозволяє прийняти більш правильне, економічно доцільне рішення як у внутрішній діяльності самого підприємства, так і з боку потенційних інвесторів та ділових партнерів.

Питання організації та удосконалення аудиту логістичної діяльності розглядалися в публікаціях вітчизняних і закордонних вчених: Алькеми В.Г., Андросенко О.О., Гуцаленко О.О., Кобилянської Т.В., Кобилюха О.Я., Колодійчука В.А., Кочина Т.М., Крикавського Є.В., Левковича А.В., Олійника Т.І., Пилипенко Л.М., Саямон-Міхєєвої К.Д., Телішевської О.Б. та ін. Чисельна кількість публікацій, присвячених аудиту логістичних витрат, також свідчить про актуальність розглядуваного питання. Інтерес практиків до цієї проблематики зростає. А це потребує створення практичного методологічного апарату, який би надав можливість його застосувати на кожному виробничому підприємстві для вирішення завдання скорочення логістичних витрат.

Основна частина. Логістичний аудит – це комплексна періодична перевірка середовища логістики, цілей, стратегій та окремих видів логістичної діяльності підприємства [4]. Існує також й інша точка зору на тлумачення поняття логістичного аудиту – його ще розуміють як всебічне вивчення організації логістичного процесу, стану та функціонування системи управління і витрат на виконання логістичної діяльності, виявлення недоліків в організації, плануванні, виконанні й контролі логістики (*авт. – логістичної діяльності*), а також недоліків у наданні належного рівня якості логістичного сервісу і шляхів їх ліквідації [5]. То ж, з огляду на наведені визначення процес аудиту логістичної діяльності підприємства, фірми чи компанії є систематичним, комплексним і незалежним дослідженням, що має чітко визначені мету і завдання. Основною вимогою виконання логістичного аудиту, на думку авторів, є комплексність аналізу системи логістики, що вибудована на підприємстві. Ключовими елементами такої системи є логістична стратегія, організаційна структура управління логістикою, логістичний персонал, бізнес-процеси логістики у межах конкретних видів логістичної діяльності, запаси товарно-матеріальних цінностей і зв'язки (відносини) з зовнішніми стейкхолдерами. Що саме повинно підлягати перевірці у процесі логістичного аудиту проілюстровано на рис. 1.

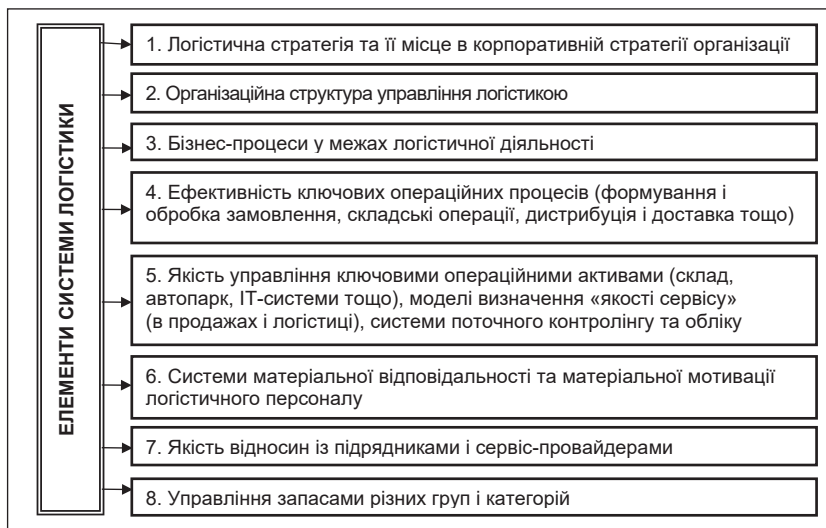


Рис. 1. Елементи системи логістики підприємства, що підлягають перевірці

Джерело: [1–5]

По відношенню до предмету контролю і перевірки логістичної діяльності (ЛД) аудит можуть виконувати співробітники підприємства, фірми чи компанії або він може здійснюватися сторонньою організацією у вигляді зовнішнього аудиту (так званий аутсорсинг), у межах якого розрізняють (рис. 2):

– аудит за ініціативи клієнта, який одержує продукт (товари або послуги), для того, щоб перевірити його якість, процес його виробництва і доставки згідно умов співпраці;

– аудит, який здійснює зовнішня команда аудиторів (аудиторів-аутсорсерів). Іншими словами, аудит здійснюється як сертифікація та підтвердження відповідності встановленим вимогам, наприклад таким як:

а) якість продукції чи послуги (ISO 9000 або 14000);

б) дотримання конкретних умов виробництва на підприємствах певних галузей промисловості (наприклад НАСАР);

в) логістичної якості (іншими словами, досконалості). Сертифікаційний аудит має на меті видачу сертифікату (або продовження його власності).

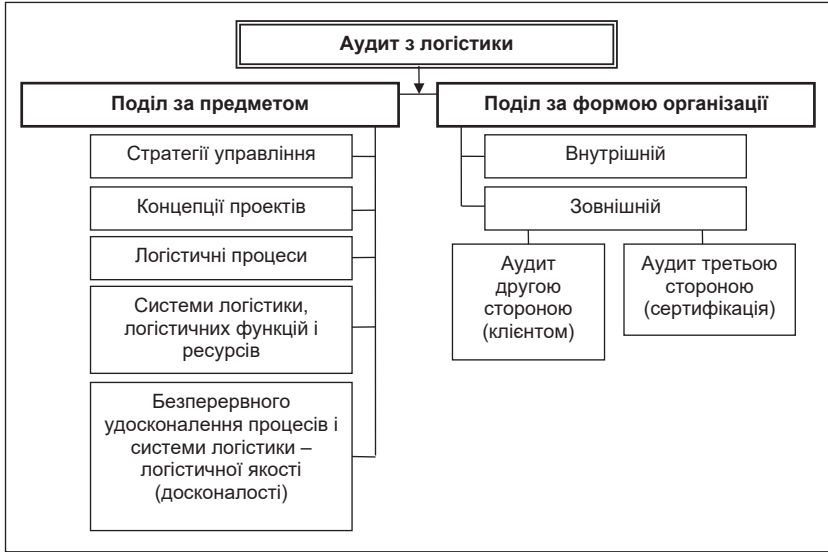


Рис. 2. Структура аудиту логістики з точки зору охоплення та форм організації

Джерело: [6, с. 162]

Аудит логістичної діяльності надає можливість проаналізувати матеріальні й відповідні їм фінансові й інформаційні потоки, виявити приховані логістичні витрати (тобто, місця їхнього утворення), чітко виокремити випадки невідповідності фінансових показників матеріальним потокам, що ставить за мету залучення уваги вищого менеджменту підприємства до логістичного підходу в управлінні ланцюжками постачання. Адже тільки контролюючи матеріальні потоки, на думку авторів, можна в значній мірі підвищити ефективність управління підприємством. Професійна діагностика логістичної системи підприємства надає можливість повністю «відчувати» бізнес-процеси, що відбуваються в ланцюзі постачання.

На практиці за результатами аудиту приймаються виважені й фінансово обґрунтовані рішення, спрямовані на поліпшення всієї логістичної системи і підвищення ефективності бізнесу. Залежно від типу підпри-

Collective monograph

сства, масштабів його діяльності аудит за тривалістю займає від 3-х до 30 днів. У відповідності з Директивою Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС [6] логістичний аудит у себе включає 10 етапів (табл. 1).

Таблиця 1

Етапи проведення аудиту логістичної діяльності підприємства

Етап 1	Процедура 2
Перевірка системи управління логістичною діяльністю	<ol style="list-style-type: none">1. Аналіз місця логістики в діяльності підприємства.2. Аналіз організаційної структури, яка виконує логістичні функції.3. Аналіз концепції та стратегії ЛД підприємства.4. Пошук можливостей для удосконалення організації ЛД підприємства.
Перевірка системи планування	<ol style="list-style-type: none">1. Аналіз, місця плану логістичної діяльності в структурі бізнес-плану.2. Виявлення резервів удосконалення системи планування ЛД.
Аудит закупівельної логістики	<ol style="list-style-type: none">1. Аналіз забезпечення узгодженості дій між службами постачання, виробництва і збуту.2. Аналіз оптимальності прийняття рішень «зробити або купити».3. Оцінка правильності визначення типів закупівель.4. Аналіз вибору постачальників і організації поставок матеріально-технічних ресурсів на підприємство.5. Оцінка ефективності контролю за закупівельними процесами.
Аудит виробничої логістики	<ol style="list-style-type: none">1. Аналіз і висновки щодо концепції виробничої діяльності, виробничої стратегії.2. Аналіз ефективності підходів і систем, які використовуються при управлінні матеріальними потоками в межах внутрішньовиробничої логістичної системи підприємства.3. Аналіз діючої системи організації виробництва: схеми руху матеріалів і готової продукції, пошук можливостей їхньої оптимізації.4. Аналіз і оцінка основних показників продуктивності виробничої системи, витрат виробництва, продуктивності праці, збитку тощо.
Аудит транспортної логістики	<ol style="list-style-type: none">1. Аналіз ефективності використання коштів, які залучаються до перевезення вантажів (надання транспортних послуг).2. Аналіз економічного обґрунтування вибору рухомого складу для перевезень вантажів відповідного до замовлення.

(Закінчення таблиці 1)

1	2
Аудит транспортної логістики	3. Оцінка середніх обсягів поставок. 4. Аналіз ефективності маршрутів і схем, за якими здійснюється транспортний процес (перевезення вантажів). 5. Оцінка експедиційного обслуговування та логістичних витрат, пов'язаних з транспортуванням вантажів (наданням транспортних послуг). 6. Пошук можливостей щодо підвищення ефективності перевезень.
Аудит розподільчої логістики	1. Аналіз ефективності діючої системи збуту: каналів розподілу, організації та методів діяльності, торгових посередників підприємства, надійності поставок, запасів товарів на складах підприємства, витрат на збут, портфеля замовлень та обсягів реалізації продукції.
Аудит інформаційної логістики	1. Аналіз комунікаційної системи підприємства, ефективності її роботи. 2. Аналіз логістичних інформаційних систем, які використовуються на підприємстві.
Аналіз організації складських процесів	1. Аналіз ефективності виконання логістичного процесу на складі. 2. Аналіз ефективності використання складських площ, вантажно-розвантажувального обладнання. 3. Аналіз використання концепції вантажної одиниці при плануванні, організації та здійсненні транспортного процесу. 4. Виявлення можливостей підвищення ефективності складських робіт.
Аудит логістичного сервісу	1. Перевірка існуючих на підприємстві стандартів якості обслуговування. 2. Аналіз рівня логістичного обслуговування. 3. Оцінка ефективності системи якості логістичних послуг. 4. Аналіз рекламаций щодо порушення договірних обов'язків. 5. Аналіз рівня логістичних витрат, пов'язаних із сервісним обслуговуванням. 6. Пошук резервів підвищення ефективності рівня логістичного сервісу.
Оцінка ефективності логістичної діяльності	1. Аналіз показників ефективності логістичних витрат у динаміці. 2. Аналіз частки логістичних витрат в обсязі збуту продукції (надання послуг). 3. Розробка заходів щодо оптимізації логістичних витрат у процесі здійснення відповідної діяльності.

Джерело: [6, с. 163–164]

Виконання аудиту ЛД спрямовано на вирішення низки завдань логістичної спрямованості, а саме: оптимізації асортименту продукції у межах номенклатурних лінійок, зниження обсягів товарних запасів на складі підприємства, збільшення обсягів продажів продукції та зниження логістичних витрат на виконання відповідних логістичних активностей. Рішення кожного завдання вимагає здійснення певних заходів з чітко визначеною спрямованістю на конкретні результати. Їх зміст наведено в табл. 2.

У практичній діяльності більшість керівників підприємств розглядають логістичний аудит як інструмент аналізу вже існуючої логістичної системи, її продуктивності, технологій, що використовуються, і отриманих результатів служби логістики. Дана процедура є вельми актуальною, оскільки в межах діяльності з закупівлі, виробництва і збуту на підприємствах комплексно реалізується безліч логістичних функцій [7]. Їх множинність ускладнює виявлення потенційних джерел поліпшення результатів виробничо-господарської діяльності, зокрема і тих, що стосуються скорочення логістичних витрат.

Результатом аудиту логістичної діяльності підприємства є остаточний звіт, який включає в себе:

- 1) реєстр проблем здійснення ЛД;
- 2) концепцію поліпшення системи логістики та управління ланцюгами поставок підприємства за ситуації, що склалася на ринку;
- 3) очікуваний ефект від здійснення плану ЛД;
- 4) план організаційно-технологічних заходів, спрямованих на поліпшення бізнес-процесів у межах кожного виду ЛД.

Досвід проведення аудиту логістичної діяльності свідчить, що зниження запасів у різних компаніях після впровадження розроблених і запропонованих процесів та моделей складає від 20 % до трьох разів. У мережевих компаніях зниження рівня запасів може складати від 40 % і більше [8]. Це надає можливість підприємствам зменшувати витрати на зберігання і утримання складів.

За рахунок зниження запасів і збільшення швидкості обігу грошей зменшується потреба в оборотних коштах, які підприємство зможе використовувати як на погашення кредитів, так і на зниження боргового навантаження, зменшуючи при цьому витрати на виплату відсотків по кредитах і їх обслуговування. Також відбувається збільшення

Завдання та результати аудиту логістики підприємства

Завдання	Заходи та результати
Оптимізація асортименту	<ul style="list-style-type: none"> – розробка та використання процесів аналізу асортименту продукції залежно від продажів у розрізі конкретної точки продажів: магазині, філії тощо; – введення механізму контролю життєвого циклу товарів та попередження виникнення неліквідів; – аналіз спільних продажів різних товарних позицій.
Зниження товарних запасів	<ul style="list-style-type: none"> – оптимізація асортименту; – використання механізму оцінки ризиків при управлінні рухом товарів; – використання системи попередження виникнення неліквідів; – підтримка страхових запасів тільки по тих позиціях, за якими вигода від підтримки запасів вище втрат від дефіциту товару; – введення об'ємно-календарного планування; – практичне управління рухом товарів як в оптових компаніях, так і в мережах, і оцінка їх ризиків; – збільшення швидкості обороту запасів.
Збільшення обсягу продажів	<ul style="list-style-type: none"> – оптимізація асортименту у межах кожної номенклатури; – зниження (мінімізація, а часто і виключення) дефіциту найбільш ходових позицій – підвищення рівня доступності товару; – збільшення швидкості ліквідації дефіциту.
Зниження витрат	<ul style="list-style-type: none"> – зменшення витрат на зберігання і утримання складів без зниження ефективності та пропускну здатності; – зниження витрат на транспортування; – зниження потреби в персоналі – часто кількість співробітників, за рахунок підвищення продуктивності праці зменшується без зниження якості роботи та управління рухом товарів; – зниження кількості помилок на всіх рівнях і етапах руху товару – від закупівель до поставок товару у точки продажів.

Джерело: [6, с. 164]

обсягу продажів. Збільшення обсягу продажів за рахунок мінімізації дефіциту може становити від трьох до 20 відсотків. Сукупне зниження витрат на логістику може складати від восьми до 40 відсотків [9].

У підсумку можемо зазначити, що в результаті об'єктивного аналізу аудитор виявляє існуючий стан логістичної системи підприємства

за обраним переліком показників. Під час перевірки виявляються ключові проблеми та «вузькі місця» у системі логістики підприємства. За результатами аудиторської перевірки менеджмент підприємства має можливість скласти план досягнення відповідного рівня ефективності й результативності логістичної системи порівняно з поточним станом.

У монографіях [1; 2] зазначено, що логістичні витрати є основним економічним показником, що характеризує ЛД. То ж, одним із основних завдань логістичного аудиту є аналіз і оцінка вказаних витрат. Коректність здійснення такого аналізу і оцінки в першу чергу залежить від планування процесу аудиту логістичних витрат.

Процес аудиту логістичних витрат базується на загальних засадах його реалізації, включає окремі стадії (планування та визначення аудиторського підходу, тестування засобів контролю, перевірка господарських операцій по суті, завершення аудиту), які мають певні особливості. Для наочності вони проілюстровані й описані на (рис. 3).

Планування та ознайомлення – це перша (початкова) стадія виконання аудиту. Вона складається з двох етапів, маючи на меті підготовку до проведення аудиту та збір попередніх відомостей відносно предметної області дослідження. Планування аудиторської перевірки регламентується Міжнародним стандартом аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності» (МСА 300), що набрав чинності з 15 грудня 2009 р. У МСА 300 зазначено порядок дій та етапи складання плану аудиту, зокрема логістичних витрат. При проведенні аудиту необхідно також керуватися вимогами Міжнародного стандарту аудиту 220 «Контроль якості аудиту» (МСА 220).

Аудитор перед початком перевірки логістичних витрат спершу повинен:

- а) виконати конкретні процедури згідно МСА 220, які стосуються контролю якості аудиту на підприємстві, а саме визначити відповідальність осіб, які здійснюють перевірку контролю якості завдання аудиту;
- б) оцінити дотримання етичних вимог згідно МСА 220. Для цього уважно дослідити усі докази недотримання етичних вимог членами аудиторської групи із завдання аудиторської перевірки, здійснити необхідні спостереження та запити у разі потреби;
- в) дотриматись вимог незалежності при складанні висновку.

Загальний план аудиторської перевірки складатиметься із завдань, переліку робіт на основних етапах аудиторської перевірки, очікуваних тер-

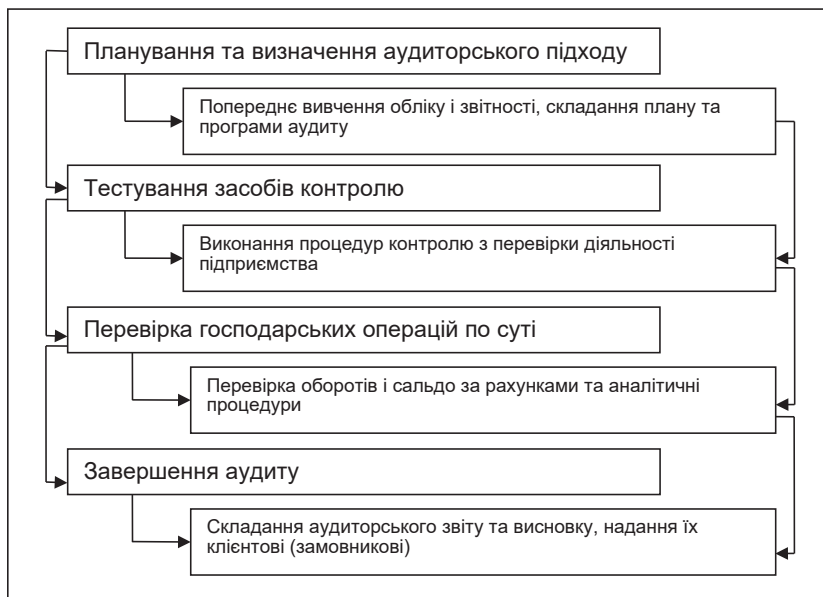


Рис. 3. Загальні стадії аудиторського процесу

Джерело: узагальнено авторами згідно вимог МСА 220 і МСА 300

мінів виконання, витрат часу, виконавців. Приклад планування аудиту логістичних витрат на виробничому підприємстві наведено в табл. 3.

Після планування аудиторської перевірки складається програма для реалізації останньої. Відмінність плану аудиту від програми полягає в тому, що план відображає перелік робіт на основних етапах аудиту, а програма – конкретні процедури перевірки об'єктів аудиторського контролю [10].

Складання і оформлення програми має свої особливості. Так при оформленні програми аудиту логістичних витрат вказуються певні аудиторські процедури, мета їх проведення, завдання, аудиторські докази та методи перевірки (табл. 4).

Важливим заходом на підготовчому етапі планування аудиту є визначення аудиторських ризиків, бо аудитори не можуть і не намагаються перевірити всі операції. Аудиторський ризик визначається як

План аудиту логістичних витрат на виробничому підприємстві

Етап	Заходи
Підготовчий	1. Обмін листами. 2. Ознайомлення з діяльністю підприємства, що перевіряється. 3. Укладання договору на виконання аудиту логістичних витрат. 4. Оцінювання системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку, визначення ризику аудиторської перевірки. 5. Складання програми аудиту логістичних витрат.
Основний	Перевірка: – правильності оформлення документації з операцій обліку логістичних витрат; – коректності відображення інформації витрат логістичної діяльності; – коректності кореспонденції рахунків з обліку логістичних витрат; – відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку на рахунках витрат у записах в облікових регістрах, звітності та Головній книзі.
Заключний	1. Систематизація інформації. 2. Підготовка аудиторського висновку. 3. Складання аудиторського звіту.

Джерело: складено авторами на основі узагальнення рекомендацій МСА 220, МСА 300 [5; 7]

ризик того, що фінансова звітність не є насправді репрезентативною для фактичного фінансового стану організації. Аудиторський ризик може бути визначений як навмисна спроба приховати факти, навіть якщо аудиторський висновок підтверджує, що при перевірці у звітності не виявлено будь-яких суттєвих викривлень.

Найпоширеніші види аудиторських ризиків представлено в табл. 5.

Загалом аудиторам на практиці варто очікувати більшу ймовірність виявлення саме істотної невідповідності у документальному оформленні та обліковій інтерпретації господарських операцій, і, як наслідок, суттєвості викривлень розповсюджується на показники звітності [11, с. 189].

Виходячи з вищевказаного, аудитор може вийти на рівень ризику і визначитися зі стратегією запобігання йому. Аудиторська впевненість є безпосереднім доповненням до прийнятного аудиторського ризику. Наприклад, якщо прийнятний аудиторський ризик складає 5 %, то рівень аудиторської впевненості становитиме 95 %. Тобто, аудитор отримує 95 % загальної впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Таблиця 4

Програма аудиту логістичних витрат на підприємстві

№ з/п	Процедура аудиту	Мета	Завдання	Аудиторські докази	Метод
1	Перевірка коректності оформлення документації з обліку логістичних витрат	Встановлення правильності, достовірності документального оформлення усіх операцій з обліку логістичних витрат	Дослідження документації з обліку логістичних витрат (за умови, що така є в наявності)	Розрахунково-платіжні відомості, довідки бухгалтерії, акти виконаних робіт, відомості розподілу логістичних витрат, таблиці обліку робочого часу	6 Документальний
2	Перевірка правильності відображення інформації про логістичні витрати	Достовірність відображення інформації про логістичні витрати	Звірка операційних логістичних витрат та витрат на оплату праці	Накладні, таблиці	Арифметичний, метод зіставлення
3	Перевірка своєчасності й правомірності включення логістичних витрат до складу собівартості продукції	Впевнитися у своєчасності й правомірності включення логістичних витрат до складу собівартості продукції	Перевірити своєчасність і правомірність включення логістичних витрат до складу собівартості продукції	Калькуляція	Аналітичний, документальний
4	Перевірка коректності розрахунку виробничої собівартості продукції	Впевнитися у правильності розрахунку виробничої собівартості продукції	Перевірити коректність розрахунку виробничої собівартості продукції	Калькуляція	Арифметичний

(Закінчення таблиці 4)

1	2	3	4	5	6
5	Оцінка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	Впевнитися у правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	Оцінка формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання	Розрахунок по кожному виду ЛД, по кожній логістичній операції	Арифметичний, метод зіставлення
6	Обрунтування та підтвердження обраного методу калькулювання	Впевнитися у коректності обгрунтування обраного методу	Перевірити обгрунтованість обраного методу	Визначення доцільності обраного методу	Документальний, метод зіставлення
7	Перевірка правильності обліку логістичних витрат по рахункам	Впевнитися у правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виконання видів ЛД і логістичних операцій	Перевірити правильність кореспонденції рахунків з обліку витрат на виконання видів ЛД і логістичних операцій	Лімітно-забірні картки, розрахунково-платажні відомості, розрахунок нарахування амортизації, довідки бухгалтерії	Документальний, метод зіставлення
8	Перевірка достовірності, відповідності записів синтетичного і аналітичного обліку витрат, перевірка записів і облікових реєстрах у фінансовій звітності та Головній книзі	Впевнитися у достовірності та відповідності записів синтетичного і аналітичного обліку витрат, перевірка записів в облікових реєстрах у фінансовій звітності та Головній книзі	Порівняти записи синтетичного і аналітичного обліку витрат з обліковими реєстрами у фінансовій звітності та Головній книзі	Головна книга, Баланс, відомості аналітичного обліку	Документальний, арифметичний, метод зіставлення

Джерело: [10]

Види аудиторських ризиків

Вид ризику	Визначення ризику	Джерела ризику	Приклади
Невід'ємні ризики	Властиві йому ризики не вдалося запобігти через неконтрольовані фактори, і вони також не виявлені в аудиті.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Комплекс логістичних операцій. 2. Операції, що вимагають високого рівня судження. 3. Ризик старіння технологій, які застосовано на підприємстві при виконанні ЛД і, зокрема логістичних операцій. 4. Можливість повного викривлення інформації з боку об'єкта аудиту. 	Велика вартість логістичних операцій призводить до невід'ємного ризику, ніж операції, що пов'язані з високовартісними чеками.
Контрольні ризики	Контрольний ризик – це ризик помилки або викривлення у фінансовій звітності внаслідок прогалин внутрішнього контролю.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Неспроможність керівництва налагодити ефективний внутрішній контроль при складанні фінансової звітності. 2. Незабезпечення належного розподілу обов'язків між відповідальними особами при формуванні звітності. 3. Відсутність культури належного документування та подачі інформації. 	Неспроможність з боку керівництва контролювати та запобігати операціям, що здійснюються персоналом, який не уповноважений здійснювати ці операції.
Виявлення ризиків	Це ризик неспроможності аудитора виявити будь-які помилки або викривлення у фінансовій звітності, що формує невірну думку про фінансову звітність об'єкта перевірки.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Неякісне планування аудиту, застосування невідповідних процедур. 2. Неналагоджена взаємодія з об'єктом перевірки. 3. Нерозуміння специфіки бізнесу клієнта і галузевих особливостей фінансової звітності. 4. Неправильно встановлені обсяги вибірки. 	Неспроможність аудиторів виявити недостовірність показників фінансової звітності підприємства.

Джерело: [12]

З огляду на вищевказане можна констатувати, що якість проведення аудиту значною мірою залежить від чіткого планування кожної аудиторської перевірки, яке в поєднанні з надійними інструментами управління вважається важливим кроком у процесі контролю витрат на здійснення логістичної діяльності.

На етапі розробки плану та програми аудиторської перевірки логістичних витрат на виробничих підприємствах важливим компонентом є формування документального забезпечення виконання процесу аудиту. Документальне забезпечення повинно готуватися у повній відповідності до МСА 230 «Аудиторська документація» (МСА 230). У даному документі вказано, що аудиторська документація – це запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів та висновків [12]. У стандарті також наведено єдині вимоги до складання документації в процесі аудиту фінансової (бухгалтерської) звітності.

На змістове наповнення, обсяг та форму аудиторської документації впливає низка чинників. Для наочності вони у систематизованій формі наведені на рис. 4.

Для того, щоб аудит був проведений якісно, робочі документи аудитора повинні складатися в достатньо повній і детальній формі, необхідній для забезпечення спільного розуміння аудиту. В цих документах аудитор відображає інформацію про:

- 1) планування аудиторської роботи по перевірці обліку логістичних витрат;
- 2) характер, термін та обсяг виконаних аудиторських процедур;
- 3) результати аудиторської перевірки.

Крім вказаного аудитор повинен узагальнювати результати, зроблені на підставі отриманих аудиторських доказів. У даних результатах висвітлюються:

- процедури дослідження та визначення ризиків, пов'язаних з організацію логістичного процесу на всіх його стадіях;
- результати роботи залучених експертів;
- норми логістичних витрат тощо.

У тих випадках, коли аудитор проводив розгляд складних логістичних процесів, або висловлював професійне судження з суттєвих зауважень логістичних операцій, в робочі документи включаються факти, які були відомі аудитору на момент формулювання висновків і необ-

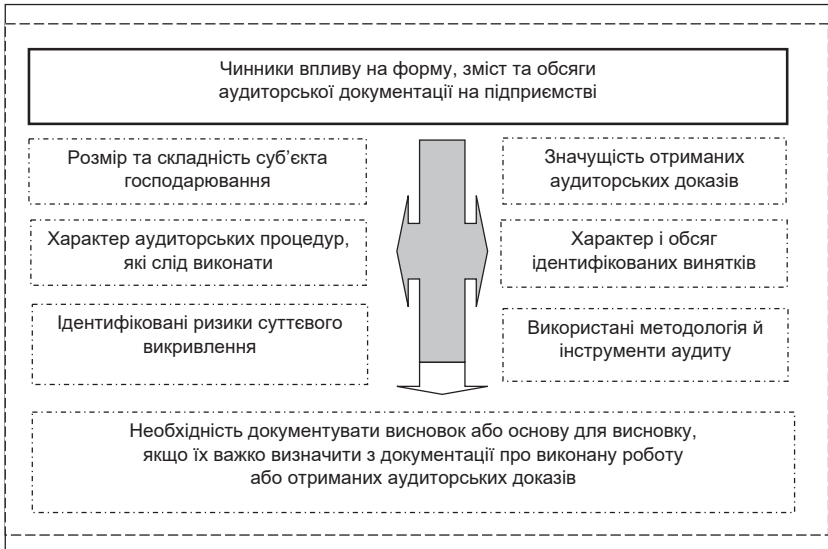


Рис. 4. Чинники, від яких залежить форма, зміст та обсяг аудиторської документації на підприємстві

Джерело: [5; 7; 9; 10; 12]

хідна аргументація, включаючи зовнішні та внутрішні положення та стандарти, що регулюють облік та контроль витрат підприємства [13].

Аудитор самостійно визначає обсяг документації щодо кожної конкретної аудиторської перевірки, керуючись своєю професійною думкою.

Характерним аспектом документування аудиту логістичних витрат є більш детальне відображення процесу накопичення та консолідації облікової інформації. Форма і зміст робочих документів аудитора залежать від низки факторів:

- встановлення рівня суттєвості даних про логістичні витрати;
- прийнятого рівня аудиторського ризику для надання позитивного висновку щодо достовірності даних обліку логістичних витрат;
- характеру та складності ЛД суб'єкту, що перевіряється;
- характеру і стану систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю логістичних витрат суб'єкту, що перевіряється;

- необхідності давати вказівки працівникам аудитора, здійснювати за ними поточний контроль і перевіряти виконану ними роботу;
- конкретних методів і прийомів, що застосовуються в процесі проведення аудиту і зумовлені застосовуваними технологіями, нормативно-правовою базою галузі, масштабами перевірки.

Робочі документи систематизуються в залежності від обставин кожної конкретної аудиторської перевірки і потреб аудитора в ході її проведення. Розробляються типові форми документації, наприклад, стандартна структура аудиторського файлу (папки) робочих документів, бланки, опитувальники, типові листи і звернення тощо. Форми документації мають визначати, до якого типу виробничих операцій вони належать, ознаки, за якими класифікуються виробничі операції такого типу, перелік внутрішніх правил та стандартів підприємства (наказів, посадових обов'язків), які регламентують формування облікових даних про витрати такого типу чи класу логістичних операцій. Крім того, можуть використовуватися графіки, аналітична та інша документація, підготовлені суб'єктом, що перевіряється. У цих випадках аудитор зобов'язаний переконатися в тому, що такі матеріали підготовлені належним чином та відповідають зовнішнім та внутрішнім галузевим нормам та правилам.

Робочі документи аудитора містять [12; 13]:

- інформацію, що стосується організації діяльності суб'єктів господарювання;
- витяги або копії необхідних норм, положень та правил, що регулюють облік логістичних витрат;
- інформацію про економічне та нормативно-правове середовище суб'єкта перевірки;
- інформацію, що відображає процес планування, включаючи програми аудиту логістичних витрат і будь-які зміни до них;
- докази розуміння аудитором систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю логістичних витрат;
- докази, що підтверджують оцінку невід'ємного ризику, рівня ризику засобів контролю і будь-які коригування цих оцінок;
- докази, що підтверджують факт аналізу аудитором роботи внутрішнього аудитора з перевірки та контролю логістичних витрат;
- аналіз виробничих та облікових операцій та залишків по рахунках бухгалтерського обліку логістичних витрат;

– принципи агрегації показників обліку логістичних витрат і тенденцій їх зміни;

– відомості про характер, термін, обсяг аудиторських процедур і результати їх виконання;

– докази, які підтверджують, що робота, яка виконана працівниками аудитора, здійснювалася під контролем кваліфікованих фахівців і була перевірена;

– відомості про те, хто виконував аудиторські процедури, із зазначенням часу їх виконання;

– детальну інформацію про процедури, застосовані до фінансової (бухгалтерської) звітності підрозділів і/або дочірніх підприємств, що перевірялися іншим аудитором;

– копії запитів, спрямованих іншим аудиторам, експертам і третім особам, та отриманих від них результатів;

– копії листів і телеграм з питань аудиту логістичних витрат, доведених до відома керівників суб'єкту, що перевіряється, або обговорюваних з ними, включаючи умови договору про проведення аудиту або виявлення суттєвих недоліків системи внутрішнього контролю;

– письмові заяви, отримані від суб'єкта, що перевіряється;

– висновки, зроблені аудитором з найбільш важливих питань аудиту, включаючи помилки і незвичайні обставини, які були виявлені аудитором у ході виконання процедур аудиту, і відомості про заходи, вжиті аудитором у зв'язку з цим;

– копії реєстрів бухгалтерського обліку логістичних витрат.

Якщо суб'єкт перевіряється кілька років поспіль, то деякі файли робочих документів (папки) можуть бути віднесені до категорії постійних (перманентних), поновлюваних по мірі надходження нової інформації, але залишаються як і раніше значущими, на відміну від поточних аудиторських файлів (папок), які містять інформацію, що відноситься в основному до аудиту окремого періоду.

За кожним об'єктом перевірки аудитор формує постійну або поточну (щорічну) папку.

У постійній папці розміщується постійна і незмінна інформація про клієнта, наприклад:

– копії норм, положень та наказів суб'єкта господарювання;

– інформація про основні статті логістичних витрат підприємства;

– дані про організаційну структуру логістики на підприємстві та управління нею;

– копії довгострокових угод з постачальниками та підрядниками, тендерна документація та ін., які мають значення для проведення аудиту ЛД упродовж багатьох років;

– копії нормативних документів щодо регламентації та регулювання обліку логістичних витрат, що мають відношення до функціонування даного підприємства або підприємств деякої специфічної групи, до якої має відношення і організація клієнта.

У щорічній (поточній) папці розміщуються поточні робочі документи аудиторської перевірки логістичних витрат за підсумками кожного конкретного року. На кожен рік по перевіреному підприємству створюється окрема поточна папка або комплект папок.

Робочі документи аудитора в електронних папках повинні бути пронумерованими, якщо необхідно, то можна вставити перехресні посилання. Коди і номери доречно прив'язати до класифікації витрат підприємства, що перевіряється. Аудиторська перевірка має встановити процедури, які забезпечують на 100 % збереження і конфіденційність даних усіх робочих документів. Робочі документи зберігаються упродовж п'яти років і вони є власністю аудитора.

Аудиторська документація може бути у паперовому вигляді або на електронних носіях інформації. Вона надає докази, що аудитор дотримувався вимог МСА.

Перелік аудиторської документації у систематизованій формі наведено на рис. 5.

Узагальнення результатів аудиторської перевірки є головним засобом оцінки того, що всі фінансові звіти надані відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

З метою узагальнення результатів аудитору необхідно систематизувати та згрупувати результати за однорідними ознаками. Для цього він складає часткові акти перевірок (наприклад, інвентаризація складу). Факти знайдених порушень в розрахунках, аналітичних таблицях тощо заносять до відомостей. Якщо облікова інформація при перевірці не відповідає даним фінансової звітності, аудитор повинен це відобразити в аудиторському звіті.



Рис. 5. Перелік аудиторської документації при перевірці логістичних витрат

Джерело: [5; 7; 9; 10; 12]

Звіти аудитора мають бути чіткими, обґрунтованими, стислими та зрозумілими. Адміністрація замовника повинна надати аудитору відповідь щодо усіх зазначених недоліків та заходів щодо їхнього усунення.

Звіти можуть бути використані при складанні аудиторського висновку за результатами проведеної перевірки аудиту логістичних витрат чи логістичної діяльності у цілому.

Після того, як були проведені необхідні процедури і отримана необхідна інформація, аудитор складає аудиторський висновок про подальшу ймовірність постійної діяльності суб'єкта господарської діяльності. При цьому зміст аудиторського висновку не змінюється. Усі результати аудиторської перевірки відображаються у звіті. Звіт аудитора містить відомості про внутрішній контроль, достовірність фінансової звітності та стан обліку. Аудиторський звіт складається у довільній формі тільки для підприємства-замовника і може бути опу-

блікований на офіційних сторінках мережі Інтернет за дозволом клієнта. Звіт оформлюється на базі наслідків аудиторської перевірки.

Отже, процес документування аудиту логістичних витрат має низку відмінностей, які зумовлені, перш за все, організаційними та галузевими характеристиками підприємств, різноманіттям логістичних активностей (операцій і процесів) та загальноприйнятою системою управління логістикою на підприємстві, а також підходами до організації обліку та контролю за логістичними витратами.

Висновки. У процесі виконання дослідження:

1. Обґрунтовано необхідність проведення логістичного аудиту на виробничих підприємствах.
2. Визначені елементи системи логістики підприємства, що підлягають перевірці тобто аудиту.
3. Описана структура аудиту логістики виробничого підприємства.
4. Описані загальні стадії аудиторського процесу, план та програма аудиту витрат на виробничому підприємстві.
5. Охарактеризовані етапи проведення аудиту логістичної діяльності підприємства.
6. Сформульовано результат аудиту логістичної діяльності підприємства.
7. Систематизовано види аудиторських ризиків, чинники впливу на склад і змістове наповнення аудиторської документації.
8. Описано процес документування аудиту логістичних витрат на підприємстві.

Список використаних джерел:

1. Сумець О.М. Теоретико-методологічні засади логістичної діяльності підприємств агропродовольчого комплексу : монографія. Харків : Друкарня Мадрид, 2015. 544 с.
2. Сумець О.М. Логістичні витрати підприємств олійно-жирової галузі: формування та оцінювання : монографія. Харків : Вид-во НУА, 2017. 243 с.
3. Сумець О.М., Лукашевич Н.М. Обґрунтування доцільності створення на виробничих підприємствах системи реєстрації, аналізу й контролю логістичних витрат. *Логістика: проблеми і рішення*. 2021. № 6 (97). С. 34–39.
4. Логістичний менеджмент : навчально-метод. посіб. / О.Є. Шандрівська, В.В. Кузяк, Н.І. Хтей. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2014. 196 с.
5. Кобилюх О.Я. Аудит логістичної діяльності підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2014. № 3 (1). С. 161–165.

6. Директива Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844 (дата звернення: 20.01.2023).
7. Крикавський Є.В. Логістичне управління : підручник. Львів : Вид-во Нац-го ун-ту «Львівська політехніка», 2006. 684 с.
8. Белялов Т.Е., Скочко Ж.В. Фінансова стійкість підприємства та шляхи її зміцнення. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 18. С. 9–14.
9. Гуцаленко О.О., Фабіянська В.Ю. Регулювання незалежного аудиту в Україні в умовах євроінтеграції. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 4. С. 154–169.
10. Макаренко А.П., Хайло Г.С. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 1. С. 68–75.
11. Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. Л.К. Воронової]. 2-ге вид., перероб. і доповн. Київ : Алерта, 2012. 558 с.
12. Міжнародні стандарти аудиту, контролю, якості, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: www.proaudit.com.ua (дата звернення: 15.02.2023).
13. Бондар В.П. Робочі документи аудитора та контроль якості аудиту фінансової звітності, що складена на вимогу іноземного інвестора. *Статистика України*. 2018. № 1. С. 68–76.