

ОСНОВНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЛОГІСТИКИ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ

© Чухрай Н.І., Гірна О.Б., 2008

Розкрито сутність аудиту як нового виду діяльності та перспективного напрямку розвитку ринкової економіки. Представлено дефініцію “аудиту логістики” як перспективного напрямку розвитку концепції логістики, окреслено основні етапи його розвитку та удосконалено трактування понять зовнішнього та внутрішнього аудиту логістики. Висвітлено основні напрями розвитку аудиту логістики на засадах логістичного менеджменту.

The audit essence as new kind of activity and perspective direction of market economy development is opened. The definition of audit logistic as a perspective way of logistic conception development is submitted, the basic stages of its development is outlined and the interpretations of external and internal concepts audit logistic are advanced. The basic directions of audit logistic development on the bases of logistic management are reflected.

Постановка проблеми. Сучасні тенденції розвитку економіки зумовлюють концентрацію уваги керівників, консультантів, радників компаній на внутрішньому контролі, завданням якого є виявлення у відповідному часі будь-яких відхилень від планованого перебігу господарських процесів. Відповідний контроль функціонування підприємства дає змогу перевіряти реалізовані процеси, гарантує їх “прозорість”, можливість відповідності плану з ефектом дії. За цих умов одним з сучасних інструментів, які реалізують вищезгадані вимоги, є аудит, під яким розуміють перевірку офіційної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству [1, с. 35].

Інтенсивний розвиток логістичних систем підприємств, сприйняття логістики як концепції зорієнтованої на отримання бажаного рівня конкурентоспроможності, необхідність генерування та подання у відповідному часі відповідної інформації стосовно розв’язання складних логістичних завдань зумовлюють розвиток нового напрямку аудиту – аудиту логістики. Тому за цих умов значної актуальності набуває розроблення теоретичних та прикладних аспектів аудиту логістики, який, на відміну від аудиту, який ґрунтується на фінансово-господарській діяльності суб’єктів, дасть можливість здійснити аудит таких логістичних аспектів, як логістичні витрати, запаси, рівень логістичного обслуговування клієнтів і т.д.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. За період становлення та розвитку аудиту в Україні багато авторів у своїх працях висвітлюють його суть та особливості застосування у вітчизняних умовах. Зокрема, серед зарубіжних вчених питаннями аудиту займаються такі вчені, як Е.А. Аренс, Дж.К. Лоббек, Р.Х. Монтгомері, Дж. Робертсон. Серед вітчизняних науковців доцільно виокремити М.Т. Білуха, Н.О. Бондаренко, Ф.Ф. Бутинець, Я.А. Гончарук, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, А.Г. Загородній, Р.О. Костирко, Л.П. Кулаковська, Н.М. Малюга, Р.Ю. Овчарик, О.А. Петрик, С.М. Попова, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, В.Є. Труш, Б.Ф. Усач [2, с. 5].

З іншого боку, питаннями концепції логістики як підґрунтя для формування аудиту логістики досліджують в своїх наукових працях такі вітчизняні вчені, як Є.В. Крикавський (“Логістика”), Р.Р. Ларіна (монографія “Логистика в управлении организационно-экономическими системами”),

В.Е. Николайчук (монографія “Теория и практика управления материальными потоками (логистическая концепция)”, М.А. Окландер (монографія “Логистична система підприємства”), та зарубіжні, зокрема, Д. Бауерсокс (“Логистика. Интегрированная цепь поставок”), М. Кристофер (“Логистика и управление цепочками поставок”), К. Лайсонс (“Управление закупочной деятельностью и цепью поставок”), Д. Уотерс (“Логистика. Управление цепью поставок”). Водночас доцільно зазначити, що у працях вищезазначених науковців недостатньо висвітлені питання комплексного поєднання аудиту та концепції логістики, що, своєю чергою, зумовлює необхідність розроблення теоретичних та прикладних засад аудиту логістики як пріоритетного напряму розвитку аудиту.

Формулювання цілей статті. Дослідження теоретичних основ та прикладних проблем розвитку аудиту логістики в сучасних умовах обумовлює постановку таких задач:

- обґрунтувати доцільність застосування аудиту як основи функціонування аудиту логістики;
- розкрити сутність аудиту логістики;
- окреслити можливі напрями розвитку аудиту логістики з урахуванням характерних особливостей концепції логістики.

Виклад основного матеріалу

1. Сутність аудиту як основи формування логістичного аудиту

Термін “аудит” трактується в достатньо широкому значенні, зокрема, з латинської *audire* означає чути, слухати, прослуховувати, досліджувати [3], з англійської чи французької мови “аудитор” найчастіше набуває значення “слухач, ревізор книг” [4]. Також можна стверджувати, що поняття “аудит” означає вивчення рахункових книг.

У Міжнародних стандартах аудиту наведено трактування поняття аудиту як перевірки фінансових звітів, що “... має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти (у всіх істотних аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності” [2, с. 6].

У Законі України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993р. № 3125-ХІІ представлено таке визначення: “... аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою висловлювання незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб’єкта господарювання) згідно із вимогами користувачів ” [5].

У фінансово-економічному словнику [1, с. 35] під аудитом розуміють підприємницьку діяльність аудиторів щодо здійснення незалежних перевірок бухгалтерської звітності, платіжно-розрахункової документації, податкових декларацій та інших фінансових документів з метою встановлення достовірності бухгалтерської звітності суб’єктів господарювання, відповідності здійснених ними фінансових і господарських операцій нормативним актам.

Отже, більшість вчених схиляється до думки, що аудит – це незалежне дослідження фінансової звітності та іншої інформації суб’єктів підприємницької діяльності з метою формування висновків про реальний стан цього суб’єкта [6, с. 237].

Сьогодні розвиток ринкової економіки розширює асортимент аудиторських послуг, зокрема, крім проведення аудиторської перевірки, суб’єкти аудиторської діяльності можуть надавати й інші послуги: ведення та відновлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертиза та оцінка стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб’єктів господарювання [5]. Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту аудиторі можуть надавати супутні аудиторські послуги, до яких належать оглядові перевірки, погоджені процедури та підготовка інформації (рис. 1) [2, с. 6].

2. Аудит логістики

Розвиток ринкових відносин зумовлює сьогодні розширення трактування аудиту не тільки з позиції перевірки бухгалтерської та фінансової звітності, але й перевірки ефективності здійснення різних сфер економічної діяльності підприємства. Зокрема, за останні роки на підприємствах виникає необхідність проведення перевірки логістичної діяльності в категоріях витрат, використання запасів та обслуговування клієнтів, що зумовило формування нового напрямку аудиту – аудиту логістики.



Рис. 1. Види аудиторських послуг

Джерело: [2, С.7].

Аудит логістики – це метод ідентифікації існуючих невідповідностей між декларованим та фактичним станом, впроваджуваних або функціонуючих логістичних систем, а також оцінки їх результативності [7]. Логістичний аудит в такому представленні охоплює дослідження логістичної системи відносно прийнятої моделі і положень, з метою, по-перше, встановлення неузгодженості та відхилень від ідеальної моделі системи, процесу, прийнятих процедур, виробу, організації, по-друге, пропозиції стосовно розроблення комплексу заходів для наближення до цієї ідеальної моделі з елімінуванням виявлених відхилень. Отже, під логістичним аудитом розуміють періодичну перевірку стану окремих компонентів логістичної системи і ефективність виконання логістичних функцій/операцій.

Періодичне проведення логістичної діяльності дає змогу [8]:

- сформувані логістичні процеси на рівні, який гарантує якість логістичного продукту та забезпечує тривале задоволення потреб клієнта;
- створити такі умови логістичної підтримки функціонування підприємства, які запевняють постійне досягнення і утримування задуманої якості;

- сформувати відповідні відносини із зовнішнім середовищем (постачальниками, споживачами).
Логістичний аудит доцільно здійснювати за етапами, які представлені на рис. 2.

Реалізація виділених етапів аудиту дає змогу отримати інформацію щодо:

- найважливіших цілей та логістичних завдань;
- конфігурацію нинішньої логістичної мережі з позиції підприємства в ланцюгах поставок;
- ідентифікацію розходжень між актуальними та бажаними результатами у логістичній діяльності.

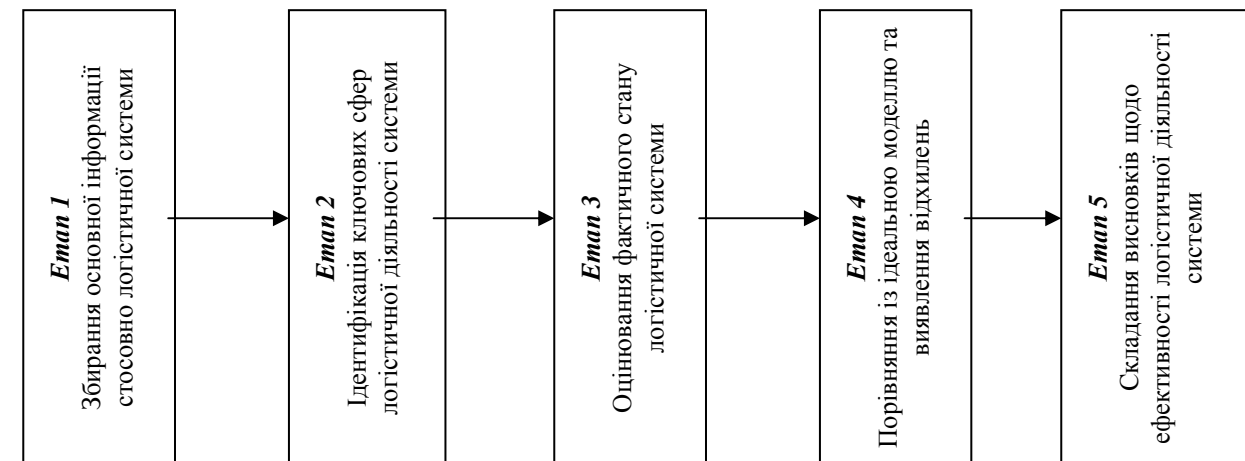


Рис. 2. Основні етапи аудиту логістики

Джерело: власна розробка авторів на основі [9].

Аудит логістики в своїй повній формі полягає у тому, щоб проаналізувати логістичні процеси на підприємстві відносно якості, продуктивності, застосованої технології і впливу зовнішніх чинників, а також виявленні вузьких місць і критичних пунктів. У результаті проведення аудиту повинні бути зменшені логістичні витрати з одночасним поліпшенням якості реалізованих логістичних процесів.

В аудиті логістики виокремлюють зовнішній та внутрішній аудит. Зовнішній аудит визначається як ревізія фінансових звітів установ, зобов'язаних до перевірки обліку і фінансової звітності [4]. Його здійснюють незалежні особи (аудитори), аудиторські фірми, переважно з ініціативи господарських суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством. Витрати на проведення зовнішнього аудиту зараховують до собівартості товарів, робіт, послуг [1, с. 35]. Тобто основними елементами зовнішнього аудиту є незалежні особи (аудитори), метою діяльності яких є перевірка обліку та фінансової звітності. В літературі з логістики зовнішній аудит логістики трактується по-іншому. Зокрема, у джерелах [10, 11] трактують це поняття не як аудит, що проводиться незалежними учасниками, а як аудит, зосереджений на аспектах зовнішнього середовища, тобто такий, що виходить за межі підприємства, але водночас проводиться зусиллями власних його працівників без залучення зовнішніх аудиторів. Наприклад, зовнішній аудит обслуговування споживача передбачає виявлення елементів обслуговування, які споживачі вважають для себе важливими, коли приймають рішення про купівлю товару та визначає, як споживачі сприймають послуги, які пропонує кожний із великих продавців, що функціонують на ринку. Тобто загалом аудит обслуговування споживачів акцентує увагу на зовнішніх чинниках та оцінюванні рівня обслуговування, яке забезпечує компанія, та слугує еталоном, з яким зіставляються зміни, що відбуваються в політиці обслуговування споживачів [10, с. 101].

Поняття внутрішнього аудиту є результатом пошуків способів покращання інформаційних процесів і процесів прийняття рішень, тобто процесів управління. Внутрішній аудит визначають як “дослідження і оцінку адекватності та ефективності систем внутрішнього контролю установи, а також якості діяльності при реалізації доручених їй завдань”. У такому трактуванні внутрішній аудит здійснюється інституціональною контрольною комісією, створеною керівником організації

для ідентифікації існування і результативності діяльності системи внутрішнього контролю в цій установі [4]. Так само як і для зовнішнього аудиту, сутність внутрішнього аудиту логістики розглянемо на прикладі аудиту обслуговування споживачів. Метою внутрішнього аудиту – загалом – є визначення неузгодженості між практиками підприємства і очікуваннями її клієнтів. Іноді мова йде про переконання клієнта у тому, що заходи є в дійсності кращими, ніж він вважає. У такій ситуації підприємство повинно намагатися змінити скоріше погляди клієнта, ніж запропонований рівень обслуговування.

Система комунікації і зв'язку з клієнтом великою мірою є вирішальною для реалізації і контролю заходів, пов'язаних з обслуговуванням. Без контролю переміщення інформації у підприємстві, а також між ним і клієнтами обслуговування клієнта стає лише предметом статистичної звітності. Це пояснює те, чому у внутрішньому аудиті логістики треба враховувати оцінку переміщення інформації між клієнтом та підприємством і його внутрішніми сферами. Важливою є також можливість спостереження послуг, що надаються.

Предметом комунікації і зв'язку між підприємством і клієнтом можуть бути: час поставки і розрахунків, прийом замовлень, вимоги після прийому замовлень, поставки, недостачі, застарілі товари, платежі, запізнення у оплаті тощо. Аудит допомагає оцінити витрати організації всієї системи комунікації та її справність.

Також важливо перевірити, як клієнти отримують інформацію з підприємства. В процесі внутрішнього аудиту логістики слід: встановити види інформації, доступної клієнтам; визначити особи у підприємстві, відповідальні за окремі інформації; встановити спосіб, в який клієнти потрапляють до окремих відділів підприємства, середній час, за який клієнт отримає відповідь на запитання, доступність інформації, на яку можуть розраховувати особи, відповідальні у підприємстві за відповіді на питання клієнтів.

Елементи і порядок внутрішнього аудиту представлені на рис. 3. Як з них виникає, ґрунтовна перевірка починається від аналізу профілю ринку, через характеристики споживача, конкурента, каналу, транспортної політики і інструментів політики держави, і закінчується на внутрішній системі інформації, після аналізу продажу, способів поставок, запасів, процесу замовлень, а також виробничої та логістичної інфраструктури та її здатностей. Кожний елемент може мати вплив на ефективність системи і запропоноване клієнту обслуговування. Зміна будь-якого із зовнішніх елементів може призвести до ситуації, в якій система не буде мати змогу довше пристосовуватися до свого оточення і не буде здатна до досягнення своїх цілей, зокрема цієї найважливішої – якнайкращого обслуговування клієнта, окрім внутрішньої досконалості та ефективності.

У процесі внутрішнього аудиту шукаються нові елементи, які могли б підвищити ефективність системи, збираються дані для подальшого аналізу, встановлюються проблеми для обробки і вирішення (це може бути, наприклад, зміна методу реалізації замовлень, методів поставок клієнту). На цьому етапі перевірки логістичної системи не можна застосувати формальні методи, оскільки вони не відповідають сутності внутрішнього логістичного аудиту [10, с. 127–135].

Отже, сьогодишнє представлення внутрішнього аудиту логістики не може бути ототожнене з поняттям внутрішнього аудиту, оскільки воно повинно охоплювати і зовнішній, і внутрішній аудит логістики в такому значенні, як ці поняття трактуються сьогодні. Розуміння зовнішнього аудиту логістики як тотожно рівного зовнішньому аудиті не може розглядатись також, оскільки на ринку відсутні аудиторські послуги у сфері логістики і зовнішній аудит логістики здійснюють не незалежні особи зі сторони – аудитори, а самі працівники компанії.

3. Напрями розвитку аудиту логістики

У логістичному менеджменті виокремлюють такі види аудиту: загальний фінансовий аудит, загальний та спеціальний функціональний аудит, аудит попиту та рівня логістичного обслуговування, аудит якості, аудит логістичних витрат, аудит інформаційних систем, аудит запасів, аудит товарно-транспортної документації.

Фінансовий аудит проводиться традиційними методами з залученням сторонніх аудиторів. В процесі цього аудиту виділяються спеціальні розділи, пов'язані із перевіркою фінансових результатів (витрат, ціни, прибутку, збитків, рентабельності, ліквідності) роботи логістичного менеджменту.



Рис. 3. Елементи внутрішнього аудиту логістики

Джерело: [10].

Функціональний аудит виробництва проводиться як правило один раз на рік з метою оцінювання правильності виконання персоналу з питань логістичного менеджменту своїх функцій. У цьому випадку призначається експертна комісія із персоналу вищого менеджменту фірми та сторонніх консультантів. Комісія оцінює виконання персоналом своїх посадових інструкцій, результатів роботи окремих підрозділів служби логістики за звітний період, рівень якості та ефективності роботи персоналу.

Спеціальний функціональний аудит здійснюється, як правило, сторонніми логістичними консультантами та вищими менеджерами фірми для оцінювання: відповідності логістичної стратегії фірми корпоративній, задоволення потреб споживачів стосовно якості логістичного обслуговування, відповідності характеристик логістичного обслуговування запитам та очікуванням споживачів.

При аудиті логістичного обслуговування з позиції критерію “якість” оцінюванню підлягає весь ланцюг поставок: від постачання через планування виробництва, складування до дистрибуції та кінцевого споживача. При цьому відбувається аналіз та оцінка показників і причин помилок, ненадійності поставок, надмірної величини запасів. Технічний тест логістики підприємства полягає у оцінюванні придатності і володіння наявними інсталяціями, ергономії робочих місць і дотримання норм безпеки. При порівнянні з найуспішнішими компаніями (*англ. best practices*) стає можливим виявлення вузьких місць і пропонування альтернативних, перевірених логістичних рішень. У межах аудиту логістики оцінюється також продуктивність логістичних процесів. Аналізуючи переміщення благ, диференціюючи їх з погляду замовлень, клієнтів або груп товарів, здійснюється перевірка часу реалізації окремих операцій, кількості персоналу та логістичних витрат.

Ключем до уникання надлишкових витрат або додаткових інвестиційних коштів є оптимізація використання виробничих або складських площ. Аудитор, розпоряджаючись базою порівняльних величин, доводить неефективне використання та визначає можливості поліпшення, визначаючи так потенціали заощаджень.

Аудит логістики інформаційних систем повинен виключати ручне і “паперове” введення даних, контроль станів і відправлення, що, своєю чергою, зменшить кількість персоналу і обмежить помилки у функціонуванні логістики на підприємстві. Під час аудиту досліджується архітектура

системи включно з комунікацією з клієнтами (наприклад, системи EDI – англ. electronic data interchange), управлінням процесами прийняття замовлення, складування, комплектації і відправлення вантажу. Аудитор концентрується на функціональній безпеці з'єднань і протоколів, а також вірогідних обмеженнях для логістики, які впливають з помилок або відсутності певних функцій системи інформаційних технологій.

Для контролю ефективності управління запасами застосовується спеціальний аудит запасів. Типові системи контролю запасів відслідковують рівні запасів для оцінки попиту, поповнення та повернення на завод-виробник, облік понаднормативних та застарілих запасів.

Аудит товарно-транспортної документації та розрахунок за операції транспортування (зокрема власне перевезення, експедирування, навантаження та розвантаження тощо) здійснюється за визначеними процедурами, прийнятими для бухгалтерського обліку, та викликаний помилками персоналу при оформленні документів, неправильним занесенням в комп'ютери та іншими причинами [11].

Висновки та перспективи подальших досліджень

1. Здійснення аудиту логістики дає можливість точно визначити такі зовнішні чинники, як структура замовлень, параметри товарів, час поставок, рівень обслуговування ринку, ступінь вимог клієнтів і можливості їх поліпшення. Крім того, аудит логістики дає змогу вказати на слабкі сторони логістичних систем та процесів, що, своєю чергою, сприяє покращанню ефективності їх функціонування.

2. Результати досліджень основних аспектів формування зовнішнього та внутрішнього аудиту логістики дають можливість стверджувати, що ці два напрями, так само як і аудит логістики, потребують певного удосконалення, зокрема, для розвитку на ринку аудиту логістики необхідно здійснювати підготовку аудиторів з логістики, які б взяли на себе функцію незалежних учасників та сформули відповідне середовище функціонування зовнішнього аудиту логістики, яке сьогодні, на жаль, представлене тільки у вигляді елементів внутрішнього аудиту.

Водночас, підготовка таких аудиторів вимагає розроблення методичних положень щодо порядку проведення зовнішнього аудиту логістики, що і становитиме сферу подальших досліджень авторів.

1. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. *Фінансово-економічний словник*. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с. 2. Загородній А.Г., Пилипенко Л.М. *Управління ризиками аудиторської діяльності: Навч. посібник*. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2008. – 128 с. 3. Кис В. R. *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*. – Wydawnictwo menedżerskie PTM: Warszawa, 2002, s.71. 4. Jezierski A. *Logistyka - nauka // Logistyka: Uniwersytet Gdański*, 2007. – №5. 5. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993р. №3125-XII. 6. Серікова Т.М., Понікаров В.Д., Кожанова Є.П., Отенко І.П. *Облік, аналіз та аудит: Навчальний посібник*. – Харків: Видавництво «ИДЖЕК», 2003. – 380 с. 7. Twaróg J. *Koncepcja zastosowania audytu logistycznego w przedsiębiorstwie przemysłowym // „Gospodarka Materialowa i Logistyka”*. – nr 7-8/1998. 8. Twaróg J. *Opracowanie koncepcji prowadzenia audytu logistycznego w przedsiębiorstwie produkcyjnym*. – I LiM, Poznań, 1996. 9. Крикавський Є. *Логістичне управління: Підручник*. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2005. – 684 с. 10. Сток Дж.Р., Ламберт Д.М. *Стратегическое управление логистикой: Пер. с 4-го англ. изд.* – М.: ИНФРА-М, 2005, XXXII. – 797 с. 11. *Корпоративная логистика. 300 ответов на вопросы профессионалов / Под. общ. и научн. ред. проф. В.И. Сергеева*. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 976 с.