

## КОМУНІКАЦІЙНІ ЗВ'ЯЗКИ МІЖ АУДИТОРОМ ТА УПРАВЛІНСЬКИМ ПЕРСОНАЛОМ У ПРОЦЕСІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ЗАСІБ ЗМЕНШЕННЯ „РОЗРИВУ В ОЧІКУВАННЯХ” В АУДИТІ

*Анотація.* Досліджено зміст та спрямованість комунікаційних зв'язків між аудитором та управлінським персоналом у процесі аудиту фінансової звітності. Виділено три групи ситуації, в яких згідно з міжнародними стандартами аудиту повинен відбуватися інформаційний обмін між аудитором та управлінським персоналом. Досліджено зміст такої інформації та розроблено рекомендації щодо документального оформлення процедури її передавання.

*Ключові слова:* аудит, управлінський персонал, фінансова звітність.

Shalimova N.

## COMMUNICATIONS TIES BETWEEN THE AUDITOR AND MANAGEMENT DURING AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS AS A DOWN "GAP WAITING" IN THE AUDIT

*Summary.* The content and orientation of communication connections between auditor and management while fulfilling an audit of financial statements have been investigated. Three groups of situations in which in accordance with International Standards of Audit the information exchange between auditor and management have to be done have been singled out. The content of this information has been investigated and recommendation of drawing up the documents which must have been used in the procedure of information's transmission has been worked out.

*Keywords:* audit, management, financial reporting.

### 1. Вступ

У професійній літературі з питань аудиту вживають такий термін, як „розходження в очікуваннях”, або „розрив в очікуваннях”, який означає, що не збігаються інформаційні результати перевірки, надані аудитором, та очікування користувачів фінансової звітності або невідповідність між тим, в чому, на думку суспільства, повинен полягати аудит, та можливостями реального процесу аудиту, який має певні обмеження. Однією зі складових такого розриву є розрив у комунікаціях, який полягає у невідповідності інформації про сутність аудиту, яку передають аудитором, фактичному стану, формуванні завищених (причинно необґрунтованих) очікувань у клієнта [2, с. 258] і проявляється як під час погодження умов аудиту, так і в процесі його виконання та завершення. Однією з причин такої ситуації є недостатнє спілкування аудиторів з управлінським персоналом та замовником, неналежний рівень їх інформування про умови, цілі, обмеження та результати аудиту.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питань організації і методики аудиту стосувалось багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема, М. Т. Білухи, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, Г. М. Давидова, Н. І. Дорош, С. Я. Завгороднього, С. Я. Зубілевича, А. М. Кузьмінського, О. А. Петрик, О. Ю. Редька, В. С. Рудницького, В. Я. Савченка, В. В. Сопка, Б. Ф. Усача та інших. Останнім часом з'явилися монографії та

підручники, які розглядають проблеми розвитку аудиту з використанням зарубіжного досвіду і міжнародних стандартів аудиту та етики, але системних та узагальнювальних досліджень все ще явно недостатньо, хоча потреба в подальшому вивченні організаційних та методичних питань здійснення аудиту з урахуванням вимог міжнародних стандартів аудиту, яку можна було б застосовувати на практиці беручи до уваги особливості законодавства окремо взятої країни, очевидна.

У міжнародних стандартах аудиту (далі – МСА) результуючої частини роботи аудитора стосуються лише стандарти, в яких регламентується складання аудиторського висновку (МСА 700 „Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення”, 701 „Модифікація висновку незалежного аудитора”, 800 „Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення”), але порядок подання іншої інформації окремо детально не розглядається, хоча і згадується в багатьох інших стандартах. Отже, складність та актуальність цих питань пов'язана з тим, що міжнародні стандарти аудиту містять певні обов'язкові вимоги щодо організації та змісту інформаційного обміну між аудитором та управлінським персоналом, дотримання яких є ознакою того, що аудит фінансової звітності або аудит спеціального призначення можна визнати таким, що виконувався відповідно до міжнародних стандартів.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою роботи є дослідження змісту та спрямованості комунікаційних зв'язків між аудитором та управлінським персоналом у процесі аудиту фінансової звітності як засіб зменшення „розриву в очікуваннях” та поліпшення якості аудиту. Поставлена мета зумовила необхідність розв'язання таких задач: виділення ситуацій, в яких обмін інформацією між аудитором та управлінським персоналом є обов'язковим згідно з міжнародними стандартами аудиту, дослідження змісту такої інформації, розроблення рекомендацій щодо її документального оформлення.

### 4. Виклад основного матеріалу

Аналіз положень міжнародних стандартів аудиту показує, що можна виділити три групи ситуацій, в яких обмін інформацією між аудитором та управлінським персоналом є обов'язковим:

- перша – аудитор повинен повідомляти управлінський персонал про певну інформацію або ситуацію;

- друга – аудитор має отримати від управлінського персоналу підтвердження розуміння певної ситуації;

- третя – аудитор робить запити управлінському та іншому персоналові, і отримані від нього відповіді надалі може використати як аудиторські докази.

Інформування аудитором управлінського персоналу та отримання пояснень від нього виконують різні функції. В першому випадку ми маємо справу з інформаційною функцією аудиту, яка полягає в тому, що аудитор повинен не лише надати аудиторський висновок, який використовуватимуть треті особи, а й повідомляти управлінському персоналу певну інформацію, виявлену під час аудиту фінансової звітності, яка є важливою і стосується політики та процедур внутрішнього контролю за фінансовою звітністю і розкриттям інформації.

Пояснення управлінського персоналу розглядають як аудиторські докази. В МСА 500 „Аудиторські докази” виділяють такі аудиторські процедури, як запити, під яким розуміють процес звернення за інформацією – як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами (п.30), та підтвердження як особливий тип запиту, під яким розуміють процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх осіб (п. 35).

Ці питання висвітлено в двох окремих стандартах: МСА 260 „Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу” та МСА 580 „Пояснення управлінського персоналу”, але вони не охоплюють всіх можливих ситуацій і в інших МСА конкретизується випадки, коли аудитор повинен інформувати найвищий управлінський персонал щодо деяких питань або одержувати від нього певну інформацію. Особливу увагу треба звернути на випадки, в яких таке інформаційне спілкування між управлінським персоналом та аудитором є обов'язковим.

Розглянемо першу ситуацію і виділимо ту мінімальну кількість інформації, яка відповідно до МСА повинна обов'язково повідомлятися управлінському персоналу, що свідчитиме про те, що аудит здійснювався згідно з вимогами МСА.

У МСА 260 зазначено, що аудитор повинен повідомляти інформацію з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління, найвищому управлінському персоналові суб'єкта господарювання, але розробляти процедури спеціально для цього він не зобов'язаний (п. 2, 4 МСА 260). Щоб уникнути непорозумінь, пропонується ці обов'язки аудитора розкрити у листі - зобов'язанні про проведення аудиторської перевірки (п. 9 МСА 260), в якому крім цього, бажано також описати форму, в якій наводитиметься інформація з питань аудиту, що має значення для управління, вказати осіб, яким повідомлятимуть таку інформацію, подати чіткий перелік такої інформації з конкретних питань аудиту, яка має значення для управління, а отже, повинна бути повідомлена. Терміни та порядок повідомлення інформації слід узгодити з особами, які відповідають за управління (п.13-14 МСА 260).

Зміст та перелік інформації, яка повинна обов'язково повідомлятися управлінському персоналу в процесі аудиту та на його завершальній стадії, міститься в МСА 260 та в інших стандартах. Згідно з п. 11, 11 „а” МСА 260 управлінський персонал необхідно інформувати з таких питань аудиту:

- вибір або зміна важливої політики і методів бухгалтерського обліку, які мають (або можуть мати) суттєвий вплив на фінансові звіти суб'єкта господарювання;

- можливий вплив на фінансові звіти будь-яких істотних ризиків (наприклад, поточні розгляди судових справ), які слід розкривати у фінансових звітах;

- аудиторські коригування, які зафіксовані, так і незафіксовані суб'єктом господарювання, які спричиняють або можуть спричинити істотний вплив на фінансові звіти суб'єкта господарювання;

- суттєва невизначеність, що стосується подій або обставин, що можуть викликати суттєві сумніви щодо того, чи дотримується суб'єкт господарювання принципу безперервності;

- незгода з управлінським персоналом з приводу таких питань, які окремо або в сукупності з іншими можуть бути істотними для фінансових звітів суб'єкта господарювання чи аудиторського висновку (повідомлення такої інформації передбачає розгляд того, чи це питання вирішене чи ні, й наскільки суттєвий його характер);

- очікувані модифікації аудиторського висновку;

- інша інформація, що потребує уваги найвищого управлінського персоналу (зокрема, істотні недоліки в системі внутрішнього контролю, інформація щодо чесності управлінського персоналу, а також випадків шахрайства за участю управлінського персоналу);

- інформація для найвищого управлінського персоналу щодо невідкоригованих викривлень, зібраних аудитором під час аудиту, які були визначені управлінським персоналом як неістотні як поодиночі, так і всі разом для фінансових звітів, взятих в цілому;

- будь-яка інша інформація, зумовлена умовами завдання з аудиторської перевірки.

Нижче узагальнено ситуації, в яких обов'язковим є інформування управлінського персоналу відповідного рівня і які згадуються в інших стандартах аудиту:

1) факт ідентифікації шахрайства або отримання інформації, що вказує на можливість існування шахрайства (п. 93-98 МСА 240);

2) суттєві слабкості структури або впровадження внутрішнього контролю щодо виявлення шахрайства та запобігання йому, про яке аудиторів стало відомо (п. 99 МСА 240);

3) факт ідентифікації ризику істотного викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства, що не охоплений контролем управлінського персоналу, або про наявність, на думку аудитора, в оцінюванні ризиків управлінського персоналу суттєвої слабкості (п. 100 МСА 240);

4) інші питання щодо шахрайства, зокрема:

- природа, обсяг та періодичність оцінювання управлінським персоналом наявного контролю щодо недопущення та виявлення шахрайства й оцінювання ризиків можливості викривлення фінансових звітів;

- неспроможність управлінського персоналу відповідно реагувати на ідентифіковану істотну слабкість внутрішнього контролю;

- неспроможність управлінського персоналу відповідно реагувати на ідентифіковане шахрайство;

- оцінювання аудитором середовища контролю суб'єкта господарювання, зокрема питання компетентності та чесності управлінського персоналу;

- дії управлінського персоналу, що можуть вказувати на викривлення фінансової звітності (наприклад, вибір та застосування управлінським персоналом облікової політики може свідчити про намагання управлінського персоналу маніпулювати доходами задля того, щоб ввести в оману користувачів фінансових звітів через вплив на їхнє сприйняття виробничих показників та прибутковості суб'єкта господарювання);

- питання адекватності та повноти автоматизації операцій, що не входять до звичайного ведення бізнесу (п. 101 МСА 240);

5) факти ідентифікації невідповідності діяльності законодавству, які мають наслідки, є навмисними та суттєвими (п. 32, 33 МСА 250);

6) істотні слабкі сторони в структурі або у реалізації внутрішнього контролю, які привернули увагу аудитора (п. 120, 121 МСА 315);

7) факт суттєвості виявлених викривлень та необхідності коригування фінансових звітів (п. 14 МСА 330);

8) факт ідентифікації істотного викривлення внаслідок помилки (п. 17 МСА 330);

9) занепокоєння аудитора щодо іншої інформації, яку визнано доцільним переглянути, але від перегляду якої управлінський персонал відмовляється (п. 23 МСА 720).

Управлінський персонал може вимагати подання будь-якої іншої інформації, що слід зазначити в листі – зобов'язанні.

Зауважимо, що вимог до оформлення таких повідомлень МСА не містить. Що стосується форми повідомлення інформації, то МСА 260 дозволяє робити це і письмово, і усно. В першому випадку в аудиторській фірмі мають бути розроблені шаблони листів-повідомлень управлінському персоналу. В другому – аудитор повинен задокументувати в робочих документах повідомлену інформацію та отримані відповіді, а за певних обставин – залежно від характеру, чутливості та важливості інформації – аудитор має одержувати від найвищого управлінського персоналу письмові підтвердження щодо будь-якої повідомленої в усній формі інформації з питань аудиту, яка має значення для управління. Тому в аудиторській фірмі слід розробити зразки усного документування факту повідомлення інформації та отримання відповідей, а також шаблони письмових підтверджень від управлінського персоналу щодо повідомлення їм в усній формі певної інформації.

Розглянемо другу та третю ситуації. Як підкреслювалося вище, пояснення управлінського персоналу МСА дозволяють та рекомендують використовувати як аудиторські докази, тому що до них також є певні вимоги та обмеження.

По-перше, отримавши пояснення аудитор повинен оцінити їхню обґрунтованість, відповідність іншим одержаним аудиторським доказам, належний рівень поінформованості з конкретних питань осіб, що надають пояснення (п. 6 МСА 580), та чітко уявляти собі саме ті випадки, коли він не може обґрунтовано очікувати одержання аудиторських доказів, окрім тих, які дадуть у відповідь на його запити (п. 8 МСА 580). По-друге, аудитор повинен чітко визначити ті аудиторські докази, які не можна замінити поясненнями управлінського персоналу (п. 7 МСА 580). По-третє, якщо пояснення управлінського персоналу суперечать іншим аудиторським доказам, аудитор повинен вивчити обставини і (за потреби) знову розглянути достовірність інших пояснень управлінського персоналу (п. 9 МСА 580). По-четверте, відмова управлінського персоналу надати пояснення, що їх аудитор вважає потрібними, є обмеженнями обсягу аудиту, й аудитор в цьому випадку вимушений модифікувати аудиторський висновок та залежно від рівня суттєвості висловити умовно-позитивну думку або відмовитись від її висловлення (п. 15 МСА 580).

Документувати пояснення управлінського персоналу дозволяється у двох формах: у формі резюме усних обговорень з управлінським персоналом або у формі письмових пояснень управлінського персоналу (п. 10 МСА 580).

Остання форма є бажанішою, оскільки аудиторські докази в письмовій формі є достовірнішими. Її можна оформити у вигляді листа-пояснення

від управлінського персоналу, листа від аудитора, в якому висвітлене його розуміння пояснень управлінського персоналу і який належно визнано та підтверджено управлінським персоналом, відповідних протоколів засідань ради директорів (чи подібного органу) або підписаної копії фінансових звітів.

До основних елементів листа-пояснення управлінського персоналу ставлять певні вимоги, а саме: обов'язковість факту адресування листа аудитору, наявність визначеної інформації, відповідної дати та підпису (п.12-14 МСА 580).

Розглянемо ту мінімальну кількість інформації, яку згідно з вимогами МСА слід обов'язково подавати управлінському персоналу. Таку інформацію відібрано, враховуючи вимоги МСА щодо необхідності отримання письмових пояснень – підтверджень, виконання запитів з боку аудиторів, одержання письмових пояснень щодо певної інформації, отримання певної інформації від управлінського персоналу, наявності певних дозволів від управлінського персоналу.

Отже, на основній стадії під час аудиту аудитор повинен надіслати такі запити та/або одержані такі письмові пояснення:

1) запити на отримання іншої інформації, що входить у в річний звіт (п.9 МСА 720), інформації, яка містить назви всіх відомих зв'язаних сторін (п.7 МСА 550) та щодо операцій зі зв'язаними сторонами (п.9 МСА 550), інформації щодо припущень та процедур обчислення, на яких ґрунтуються облікові оцінки (п.10-11 МСА 540);

2) запити для отримання дозволу управлінського персоналу на розкриття інформації респондентом аудиторів під час зовнішніх підтверджень (п. 19 МСА 505) або вимогу не робити цього (п.25 МСА 505);

3) запити до управлінського персоналу для повнішого розуміння суб'єкта господарювання та його разом включно з внутрішнім контролем щодо:

- оцінювання управлінським персоналом ризиків того, що фінансові звіти можуть містити істотні викривлення внаслідок шахрайства;

- процесів, які використовує управлінський персонал для ідентифікації та реагування на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на суб'єкті господарювання, зокрема конкретні ідентифіковані ризики шахрайства, або рахунки та залишки на рахунках, класах операцій чи розкриттях, для яких може існувати ризик шахрайства;

- інформування управлінським персоналом найвищого управлінського персоналу щодо процесів ідентифікації та реагування на ризики шахрайства на суб'єкті господарювання;

- інформування управлінським персоналом працівників щодо своїх поглядів на практику ведення бізнесу та етичну поведінку (п.34 МСА 240);

4) запити управлінському персоналу, внутрішньому аудиту та іншим відповідним підрозділам суб'єкта господарювання для визначення, того чи мають вони відомості про наявні, підозрювані або очікувані випадки шахрайства, що впливають на суб'єкт господарювання (п.38 МСА 240);

5) запити найвищому управлінському персоналові для визначення, чи має він відомості про наявні, підозрювані або очікувані випадки шахрайства, що впливають на суб'єкт господарювання (п.46 МСА 240);

6) запити найвищому управлінському персоналові частково й для підтвердження відповідей на запити управлінському персоналу нижчого рівня (п.47 МСА 240);

7) запит до управлінського персоналу щодо політики і процедур суб'єкта господарювання стосовно відповідності законам та нормативним актам та щодо законів чи нормативних актів, які можуть істотно вплинути на діяльність суб'єкта господарювання (п.17 МСА 250), щоб досягти загального розуміння законів і нормативних актів;

8) запит до управлінського персоналу щодо того, чи відповідає діяльність суб'єкта господарювання таким законам і нормативним актам, під час виконання подальших аудиторських процедур, спрямованих на виявлення невідповідності законам і нормативним актам (п.18 МСА 250);

9) запити до найвищого управлінського персоналу, інших представників управлінського персоналу, інших працівників суб'єкта господарювання для дослідження визначених аспектів, щоб сформулювати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, зокрема його внутрішнього контролю (п.7, 9 МСА 315);

10) запит до управлінського персоналу щодо його оцінки того, чи здатний суб'єкт господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, або підстави, відповідно до якої передбачається використовувати припущення про безперервність діяльності та існування умов або обставин, які окремо або разом можуть породжувати значні сумніви щодо припущення про безперервність діяльності підприємства (п. 8, 14, 15, 17 МСА 570);

11) запит управлінському персоналові щодо його поінформованості про будь-які події чи обставини та відповідні ділові ризики поза охопленим оцінкою управлінського персоналу періодом, які можуть стати підставою для значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі (п.22 МСА 570);

12) письмові пояснення управлінського персоналу, в яких він розкрив аудиту:

- результати своєї оцінки ризику того що в яких фінансові звіти можуть бути істотно викривлені внаслідок шахрайства;

- своє знання щодо шахрайства або підозрюваного шахрайства, що впливає на суб'єкт господарювання, в якому брали участь управлінський персонал, наймані працівники, що відіграють важливу роль у внутрішньому контролі або інші особи, якщо шахрайство могло істотно вплинути на фінансові звіти;

- свої знання щодо будь-яких звинувачень у шахрайстві або підозрюваному шахрайстві, що впливає на фінансові звіти суб'єкта господарювання, про які його сповістили працівники, колишні

працівники, аналітики, регуляторні органи тощо (п.90 МСА 240);

13) письмові пояснення і підтвердження управлінського персоналу про те, що аудиторів повідомлені усі відомі (чи можливі) факти невідповідності законам і нормативним актам, вплив яких слід урахувати під час підготовки фінансових звітів (п. 23 МСА 250);

14) письмові пояснення управлінського персоналу стосовно повноти операції щодо визначення зв'язаних сторін та відповідності розкриття інформації щодо зв'язаних сторін у фінансових звітах (п. 15 МСА 550);

15) письмові пояснення управлінського персоналу щодо обґрунтованості важливих припущень (стосовно оцінок за справедливою вартістю), зокрема те, чи відповідно вони відображають намір та здатність управлінського персоналу виконувати конкретний план дій від імені суб'єкта господарювання, коли це доречно для оцінок за справедливою вартістю чи розкриття інформації (п.63 МСА 545);

16) пояснення управлінського персоналу щодо оцінок за справедливою вартістю та розкриття, що містяться у фінансових звітах, залежно від характеру, суттєвості та складності справедливої вартості з таких аспектів:

- відповідність методів оцінки, зокрема пов'язані з ними припущення, використані управлінським персоналом для визначення справедливої вартості в межах застосованої концептуальної основи фінансової звітності, та послідовність застосування методів;

- основу, якою управлінський персонал обґрунтовував припущення, пов'язані з використанням справедливої вартості, визначеної згідно із застосованою концептуальною основою фінансової звітності суб'єкта господарювання;

- чи потребують подальші події коригування оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації, яка міститься у фінансових звітах (п. 64 МСА 545);

17) запит управлінському персоналу щодо отримання адекватних пояснень та відповідних підтверджувальних свідчень, якщо аналітичні процедури виявляють значні відхилення або взаємозв'язки, що суперечать іншій відповідній інформації або відрізняються від прогнозованих сум (п.17-18 МСА 520);

18) запити стосовно зв'язків найвищого управлінського персоналу і службовців з іншими суб'єктами господарювання, запит іншим аудиторам, що беруть участь в аудиторській перевірці, або попереднім аудиторам стосовно їхнього знання про додаткові зв'язані сторони для перевірки інформації, наданої найвищим управлінським та управлінським персоналом, яка містить назви всіх відомих зв'язаних сторін (п.7 МСА 550);

19) запит до управлінського персоналу надати письмові пояснення стосовно його планів щодо дій у майбутньому в випадку виявлення умов чи обставин, які можуть стати підставою для значних сумнівів в здатності суб'єкта господарювання

продовжувати свою діяльність на безперервній основі (п.26 „в”, 28 МСА 570).

На завершальній стадії аудитор повинен одержати письмові підтвердження того, що управлінський персонал вірить, що вплив невикористаних викривлень у фінансових звітах, зібраних аудитором під час аудиторської перевірки, не є суттєвим ні поодиночці, ні у сукупності для фінансових звітів загалом. Перелік таких статей повинен входити у письмові пояснення або додаватись до них (п.5а „б” МСА 580).

## 5. Висновки

Дослідження показує складність та різноманітність комунікаційних зв'язків між аудитором та управлінським персоналом суб'єкта господарювання, які виникають в процесі аудиту фінансової звітності. Аудитор повинен повідомляти інформацію з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління. Пояснення управлінського персоналу є однією із форм отримання аудиторських доказів і іноді вимагаються як обов'язкові міжнародними стандартами аудиту. Дотримання мінімальних вимог стосовно цих питань є ознакою того, що здійснений аудит фінансової звітності або аудит спеціального призначення можна визнати виконаним відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Щоб уникнути непорозуміння, опис форми, в якій повідомлятиметься інформація з питань аудиту, що має значення для управління, зазначення відповідних осіб, яким її сповіщатимуть, її перелік, терміни та порядок повідомлення обов'язково слід наводити після обговорення з управлінським персоналом в договорі на проведення аудиту та/або в листі-зобов'язанні, складання якого вимагають міжнародні стандарти аудиту.

У цих документах треба передбачити, що може виникнути необхідність отримати від управлінського персоналу письмові підтвердження, які стосуються пояснень, зроблених у зв'язку з аудитором, та зазначити, що пояснення управлінського персоналу є важливою формою отримання аудиторських доказів і його відмова надати пояснення, які аудитор вважає потрібними, є обмеженнями обсягу аудиту, що може призвести до висловлення умовно-позитивної думки або відмови від її висловлення. Обов'язково слід класти опис переліку інформації, в разі отримання якої МСА вимагають здійснювати запити управлінському персоналу, опис форми документування та основних елементів пояснень управлінського персоналу.

Враховуючи вимоги МСА до форми документування, повідомленої управлінському персоналу та отриманої від нього інформації, в аудиторській фірмі слід навести зразки (шаблони) таких документів.

Для випадків повідомлення інформації треба розробити або лист-повідомлення управлінському персоналу інформації, одержаної під час виконання завдання з аудиту фінансової звітності (аудиту спеціального призначення), або зразки документування факту повідомлення інформації усно та

отримання відповідей, а також шаблони письмових підтверджень від управлінського персоналу щодо повідомлення їм в усній формі певної інформації. В першому випадку можливі два варіанти подання такої інформації: одразу під час виявлення конкретних питань або на завершальній стадії аудиту. В МСА відсутні чіткі рекомендації, але підкреслюється, що аудитор має вчасно повідомляти інформацію з питань аудиту, важливу для управління, що повинно дати можливість особам, що відповідають за управління, вжити відповідних заходів. Отже, щоб управлінський персонал міг вивчити отриману інформацію та належно реагувати, інформацію слід подавати відразу після її виявлення.

Для випадків отримання інформації від управлінського персоналу необхідно розробити такі документи: лист-запит на отримання від управлінського персоналу інформації, потрібної щоб виконати завдання з аудиту фінансової звітності (аудиту спеціального призначення), лист-пояснення управлінського персоналу аудиторам щодо інформації, необхідної для виконання завдання з аудиту фінансової звітності (аудиту спеціального призначення), лист-документування усних пояснень управ-

лінського персоналу аудиторам щодо інформації, потрібної для виконання завдань з аудиту фінансової звітності (аудиту спеціального призначення).

Розроблення такої документації та методики процесу інформаційного спілкування між аудитором та управлінським персоналом є важливим елементом системи контролю якості кожного аудиторського підприємства.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / [пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куликов]. – К. : ТОВ „ІАМЦ АУ „Статус”, 2007. – 1172 с.

2. Шалімова Н. С. Причини виникнення проблеми „розриву в очікуваннях” в аудиті та шляхи її подолання / Н. С. Шалімова // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Вип. 3(19). – Тернопіль. – 2008. – С.328–332.

УДК 658.6/8:658.7

Шмикова Л. М.

## СУТНІСТЬ ТА СКЛАД ЛОГІСТИЧНИХ ВИТРАТ ГУРТОВОЇ ТОРГІВЛІ

*Анотація.* Визначено поняття логістичної операції, функцій логістики як складової системи управління гуртовим підприємством. Розглянуто також склад логістичних витрат за основними логістичними потоками: матеріальним, інформаційним та фінансовим і витрати на організацію логістичної системи.

*Ключові слова:* логістичні витрати, гуртова торгівля, логістика.

Shmykova L.

## ESSENCE AND COMPOSITION OF LOGISTIC CHARGES OF HERD TRADE

*Summary.* The concept of logistic operation, functions of logistic is certain in the article, as component control system by a herd enterprise. Composition of logistic charges is also considered in the cut of basic logistic streams : material, informative and financial and charges on organization of the logistic system.

*Keywords:* logistics costs, wholesale trade, logistics.

### 1. Вступ

Необхідність суттєвого зменшити часові інтервали витрат у сфері обігу в умовах загострення конкуренції і адаптації до складної і динамічної структури мотивацій і пріоритетів споживачів пояснює те, що є зацікавленість вітчизняних підприємців логістикою як науковою основою сучасного ефективного управління потоковими процесами. Зважаючи на те, що головною метою логістики, як правило, є отримання потрібних товарів певного рівня якості у потрібному місці і в потрібний час з мінімальними витратами, можна констатувати, що надзвичайно актуальним є якісне управління логістичною діяль-

ністю підприємства. Ця проблематика частково відображена у працях українських вчених: М. Григорак, М. Данилюка, Є. Крикавського, О. Кузьміна, В. Ніколайчука, Р. Хом'яка, Н. Чухрай та зарубіжних науковців: С. Абта (РП), А. Альбенюва, А. Анікіна, П. Блайка, Т. Ганна, Е. Голембської, К. Кльозе, Х. Пфолья (ФРН), В. Сергєєва (РФ) та інших.

Разом з тим, зазначимо, що досліджуючи проблеми створення і впровадження систем управління діяльністю підприємств гуртової торгівлі на засадах логістики, науковці недостатньо уваги приділяють суті та класифікації логістичних витрат; відсутня методика їх обліку. Класифікація логістичних