

МЕТОДИКА АУДИТУ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Специфіка надання автотранспортних послуг суттєво впливає на організацію бухгалтерського обліку, що в свою чергу зумовлює необхідність використання спеціальних аудиторських процедур при проведенні аудиту на підприємствах транспорту. На організацію проведення аудиту автотранспортних підприємств суттєво впливають особливості виробничого автотранспортного процесу, до яких належить наступне: по-перше, надання автотранспортних послуг не передбачає оприбуткування у вигляді матеріальних цінностей; по-друге, автомобільні перевезення виконуються різними типами і видами автотранспортних засобів; по-третє, автотранспортні перевезення законодавчо регулюються і контролюються відомчими і позавідомчими органами державного контролю; по-четверте, існування специфіки в технічному обслуговуванні транспортних засобів та контролі за роботою водіїв тощо. Методика аудиту з врахуванням особливостей транспортного процесу потребує дослідження та розробки основних напрямків її вдосконалення.

Проблеми методики і організації аудиту всебічно висвітлювали відомі вітчизняні та російські вчені. Слід підкреслити значення фундаментальних досліджень, результати яких висвітлено у працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.М. Давидова, О.О. Терехова та ін. Але в основному розкриваються теоретичні аспекти напрямків проведення аудиту без врахування особливостей підприємств різних галузей.

Крім того, проведене дослідження свідчить, що науковці по-різному розглядають методики аудиту об'єктів обліку. Г.М. Давидов зазначив, що визначення методики предметів (об'єктів) аудиту, наведена в Міжнародних стандартах аудиту, повне, послідовне і логічно несуперечливе [1, с. 95]. Ф.Ф. Бутинець визначає методику аудиту як «застосування сукупності способів і прийомів, які дають можливість провести аудит в найбільш доцільній послідовності» [2, с. 208]. Л.П. Кулаковська та Ю.В. Пича під методикою аудиту розуміють «послідовність та порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини щодо аудованої інформації і доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності та аудиту» [3, с. 44].

Вважаємо, що основними принципами побудови методики, дотримання яких забезпечує її ефективність, є, по-перше, відповідність вимогам і рекомендаціям Міжнародних стандартів аудиту, по-друге, використання в якості основи методики практичного досвіду проведення аудиторських перевірок, а також наукових і методичних розробок з конкретних питань аудиту. Висвітлення надзвичайно актуальних питань аудиту автотранспортних підприємств є підґрунтям для подальшого теоретичного та прикладного вивчення проблемних питань аудиту підприємств різних галузей національної економіки.

Метою статті є визначення основних напрямків аудиту автотранспортних підприємств та встановлення послідовності і порядку застосування прийомів аудиту з метою встановлення об'єктивної істини про діяльність автотранспортних підприємств, що перевіряються.

Автомобільний транспорт залежно від мети використання поділяється на автотранспорт загального користування, автотранспорт відомчого призначення та автотранспорт індивідуального призначення. Діяльність автомобільного транспорту загального користування покликана задовольняти потреби населення та суспільного виробництва в автомобільних перевезеннях. Автомобільні транспортні засоби суб'єктів підприємницької діяльності, установ та організацій, що використовуються ними тільки для власних потреб, належать до відомчого автомобільного транспорту. Автомобільні транспортні засоби фізичних осіб, що використовуються ними тільки для власних потреб, належать до індивідуального автомобільного транспорту. В свою чергу автомобільні перевезення поділяються на перевезення вантажів та перевезення пасажирів.

Законодавство про автомобільний транспорт загального користування складається із Закону України «Про транспорт» [4], Закону України «Про автомобільний транспорт» [5], Закону України «Про дорожній рух» [6] та інших законодавчих і нормативних документів України. Нормативні акти визначають правила організації автомобільних перевезень пасажирів і вантажів, регламентують сертифікацію автотранспорту і запасних частин до нього, ліцензування транспортних послуг, регулюють порядок складання договорів про перевезення, визначають завдання системи державного контролю на автотранспорті, статус персоналу автотранспортних засобів, основи організації і експлуатації транспортних засобів, права, обов'язки і відповідальність їх власників та всіх учасників автоперевезень.

У процесі перевірки аудитор повинен встановити наявність ліцензій при наданні послуг з перевезень пасажирів і вантажів автомобільним транспортом загального користування та пасажирів і їх багажу на таксі відповідно до вимог Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [7]. Крім

того, аудитор перевіряє правильність та своєчасність обліку ліцензій та ліцензійних карток на кожний транспортний засіб, які засвідчують відповідність автомобіля ліцензійним вимогам.

Аудитору необхідно звернути увагу на той факт, що під час здійснення автомобільних перевезень у водія повинні бути в наявності такі документи: посвідчення на право керування транспортним засобом відповідної категорії і талон; реєстраційний документ на транспортний засіб; поліс (сертифікат) обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів; ліцензійна картка на автомобіль; дорожній лист автомобіля; товарно-транспортна накладна та інші передбачені законодавством (при вантажних перевезеннях); квитково-касовий лист, схема маршруту, розклад руху, таблиця вартості проїзду (при пасажирських перевезеннях).

Аудитор перевіряє правильність оформлення основного первинного документу для автотранспортних підприємств – подорожнього листа, який є підставою не тільки для формування інформації щодо обсягів виконаних робіт, але і для визначення витрат пального, нарахування заробітної плати водіям, розрахунків із замовниками тощо. В залежності від виду сполучення та виду перевезень використовуються подорожні листи для вантажних автомобілів у міжнародному сполученні (типова форма № 1 (міжнародна)), для вантажних автомобілів для міжміського сполучення (типова форма № 2), для службового легкового автомобіля (типова форма № 3) і для перевезення пасажирів автобусами (типові форми № 1-АП, № 2-АП). Перевіркою встановлюється відповідність даних щодо обсягів перевезень у тоннах та виконаних робіт у тонно-кілометрах у подорожніх листах з даними товарно-транспортних накладних (типова форма № 1-ТН). Робочий документ аудитора, який повинен складатися на даному перевірці наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Робочий документ аудитора з перевірки відповідності даних подорожніх листів даним товарно-транспортних накладних щодо обсягів перевезень

Дані подорожніх листів		Дані товарно-транспортних накладних		Відхилення (гр. 4 – гр. 2)
Дата	Тонно-кілометри	Дата	Тонно-кілометри	
....
Разом за період перевірки				

Перевіряючи правильність оформлення товарно-транспортних накладних аудитор, насамперед, повинен встановити, чи виписані вони на кожну поїздку автомобіля, вивчити правильність заповнення всіх обов'язкових реквізитів, необхідних для повноти і правильності обліку руху цінностей та проведення розрахунків за виконані роботи.

Аудитор повинен ретельно перевірити правильність складання договорів при перевезенні вантажів із замовником і заявок, а при перевезенні пасажирів громадським транспортом – правильність оформлення державних замовлень і контрактів, які щорічно укладаються.

Перевіряючи порядок оформлення пасажирських перевезень аудитор повинен звернути увагу на наявність на кожному маршруті паспорту, у якому зазначається дата відкриття, схеми, характеристики маршруту, розкладу руху, акту виміру довжини маршруту і випробування рейсу, таблиці вартості тощо. Аудитор перевіряє наявність і правильність оформлення первинних документів щодо підтвердження обсягу пасажирських перевезень, а саме: пасажирських квитків; довгострокового договору про перевезення організованих груп дітей або договору у формі замовлення разового перевезення організованих груп дітей; зовнішньоекономічних договорів про спільну діяльність, пов'язану з міжнародними автомобільними перевезеннями пасажирів; довгострокового або разового договору на перевезення туристів; договору про спільну діяльність, пов'язану з обслуговуванням пасажирів автомобільного транспорту.

При здійсненні перевірки правильності формування виручки від надання пасажирських перевезень та багажу автомобільним транспортом аудитор повинен особливу увагу приділити правильності встановлення ціни на дані послуги, які підлягають державному регулюванню, та підтвердити використання під час проїзду пасажирських квитків, які повинні відповідати затвердженим на законодавчому рівні типовим формам. Одним з найважливіших моментів на даному етапі перевірки є перевірка правильності ведення аналітичного обліку квитків і готівкових коштів, отриманих за перевезення пасажирів і багажу. Аудитор перевіряє правильність та своєчасність введення «Книзі обліку руху квитків» і «Квитково-обікових листів».

Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності автотранспортних підприємств повинна враховувати особливості обліку деяких господарських операцій.

У процесі перевірки аудитор повинен встановити правильність формування та відображення в обліку автотранспортних підприємств специфічних витрат, що пов'язані з обов'язковими видами відповідно до вимог чинного законодавства. На автомобільному транспорті найбільш поширеними є: особисте страхування від нещасних випадків – у транспортних організаціях; особисте страхування водіїв, які

працюють не в транспортних організаціях; страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів – фізичних і юридичних осіб. Особисте страхування в автотранспортних підприємствах передбачає страхування пасажирів і деяких категорій працівників транспортних організацій на випадок загибелі, смерті, одержання травми, яка зумовила інвалідність або тимчасову втрату працездатності. Перевіряючи правильність формування витрат зі страхування в обліку автотранспортних підприємств аудитор, насамперед, повинен встановити правильність страхових платежів і підтвердити правомірність їх включення до складу поточних витрат за даними бухгалтерського обліку відповідного періоду залежно від терміну дії страхового полісу.

Аудитор повинен звернути увагу на порядок відображення витрат, які пов'язані з технічним обслуговуванням і ремонтом дорожніх транспортних засобів і регламентовані спеціальним положенням [8]. При здійсненні аудиту цих витрат, необхідно чітко відрізнити поняття технічне обслуговування і ремонт. Технічне обслуговування – це операція або комплекс операцій із підтримання працездатності або справності автомобіля під час використання його за призначенням, зберіганням і транспортуванням. Ремонт – це комплекс операцій з відновлення справності або працездатності, відновлення ресурсу автомобіля або його складових частин. Крім того, в процесі перевірки необхідно встановити вид ремонту: поточний або капітальний. Необхідно врахувати те, що поточний ремонт автомобільного транспорту проводиться тільки для забезпечення або відновлення працездатності автомобіля і полягає у заміні та відновленні його частин. Тоді як, капітальний ремонт проводиться для відновлення справності і повного або близького до повного відновлення ресурсу автомобіля із заміною або відновленням будь-яких частин, у тому числі базових. При цьому слід звернути увагу на те, щоб до складу витрат на ремонт не були віднесені витрати, які пов'язані з заміною шин і акумуляторів.

Проводячи документальну перевірку цих витрат необхідно встановити правильність кореспонденції рахунків за операціями, пов'язаними із ремонтом, який приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта, або не призводить до їх збільшення, наприклад, заміна двигуна, що здійснюється для підтримання автомобіля в робочому стані.

Аудитору, враховуючи велику частку в структурі витрат вартості витрачених палива і мастильних матеріалів, необхідно уважно перевірити порядок застосування норм витрат палива і мастильних матеріалів відповідно до вимог, які затверджені наказом Міністерства транспорту України № 43 від 10 лютого 1998 р. [9]. Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті призначені для планування потреби підприємств у паливно-мастильних матеріалах, контролю за їх витратами та ведення звітності. Норми витрат пального – це встановлена допустима міра його споживання за певних умов експлуатації автомобілів. Для цього застосовуються базові лінійні норми, встановлені за моделями автомобілів, та система нормативів і коригуючих коефіцієнтів, які дають змогу враховувати обсяг виконаної транспортної роботи, кліматичні, дорожні та інші умови експлуатації. Таким чином, аудитору слід визначити, чи правильно підприємство застосовує необхідні базові лінійні норми для певних видів автомобілів, а також такі додаткові норми як: норми на виконання транспортної роботи (додаткові витрати палива за умов руху з вантажем); норми на 1 т спорядженої маси (додаткові витрати палива при зміні спорядженої маси автомобіля при використанні причепа або напівпричепа); норми на їзду з вантажем (збільшення витрат палива, пов'язане з маневруванням та виконанням операцій із завантаження і розвантаження); норми на пробіг за виконання спеціальної роботи; норми на роботу спеціального обладнання; норми на роботу незалежного обігрівача; коефіцієнти використання.

Від правильності застосування норм витрат та коригуючих коефіцієнтів залежить правильність визначення прибутку підприємств, тому що паливно-мастильні матеріали на певний транспорт є одним із елементів витрат, які враховуються при визначенні фінансового результату діяльності підприємства. Аудитору необхідно вивчити всі подорожні листи на списання палива і звернути увагу на дотримання встановлених форм цих документів, заповнення в них реквізитів. Перевіряючи фактичні витрати палива необхідно встановити, чи не завищувались норми витрат палива і мастильних матеріалів. Для цього аудитору необхідно порівняти дані фактичного пробігу, які визначені у клієнта за подорожніми листами, та норми витрат для конкретного автомобіля. Крім того, необхідно здійснити перерахунок фактичного витрачання палива і порівняти отримані результати з даними аналітичного обліку списання паливно-мастильних матеріалів.

Аудиторській перевірці також підлягають операції зі списання запасних частин. Аудитору необхідно встановити напрями використання запасних частин (на ремонт транспортних засобів або в технічне обслуговування). При цьому слід звернути увагу на порядок оформлення первинних документів (лімітно-забірних карток або вимог), наявність лімітів відпуску у вартісному та кількісному виразі запасних частин. Перевіряючи порядок списання акумуляторних батарей та автомобільних шин, необхідно звернути увагу на

наявність індивідуальних номерів кожної шини та акумуляторної батареї в оперативному обліку клієнта, встановити правомірність застосування норм їх списання відповідно до Норм експлуатації пробігу автомобільних шин [10], та Правил нагляду та підтримання в робочому стані стартерних свинцево-кислотних акумуляторних батарей НД 7214 у 95120-157-97 [11]. Особливо уважно необхідно вивчити порядок заміни акумуляторів вантажних автомобілів, термін служби яких не повинен перевищувати 2,5 роки або експлуатації її в пробігу автомобіля понад 110 тис. км і підтверджений подорожніми листами.

Особливим напрямком контролю є перевірка правильності організації праці водіїв. При цьому слід звернути увагу на дотримання встановлених норм тривалості робочого і вільного часу водіїв, порядку складання графіків заміності відповідно до Положення про робочий час і час відпочинку водіїв автомобільних транспортних засобів [12].

Доцільність і законність організації праці водіїв встановлюється на основі перевірки обліку часу. Аудитору необхідно уважно вивчити створені умови праці водіїв відповідно до ст. 12 Закону України «Про дорожній рух» [6] та перевірити порядок включення до складу робочого часу водія фактичного часу перебування водія в дорозі на підставі відміток в подорожніх листах; часу проведення передрейсового медичного огляду до п'яти хвилин на зміну; часу на підготовчо-заклучні роботи перед виїздом в рейс і після повернення з нього відповідно до встановлених нормативів; часу зупинок, які передбачені графіком руху для відпочинку водія, огляду транспортного засобу тощо; часу стоянки при виконанні навантажувально-розвантажувальних робіт; часу простоїв не з вини водія. Шляхом документальної перевірки необхідно встановити правильність формування витрат на оплату праці, правомірність застосування доплат і надбавок до заробітної плати водіїв автотранспортних засобів відповідно до чинних норм законодавства.

В даній статті поглиблено уявлення про методику аудиту автотранспортних підприємств. Поряд з цим, методичне забезпечення зовнішнього аудиту потребує свого подальшого теоретичного та прикладного вивчення. Так, зокрема, методики аудиту слід розробляти за кожним видом діяльності підприємств враховуючи специфіку кожної окремої галузі національної економіки. Перспективами подальших досліджень у даному напрямку є розробки конкретних пропозицій стосовно методичного забезпечення аудиту в Україні, який розкривається у розробці методики аудиту підприємств різних галузей, тестів внутрішнього контролю та робочих документів.

Література

1. Аудит : підруч. / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін. ; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., перер. і доповн. – К. : Знання, 2009. – 495 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підруч. / Ф. Бутинець. – 2-ге вид. – Житомир, 2002. – 672 с.
3. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Л. Кулаковська, Ю. Піча. – 2-ге вид. – К. : Каравела, 2005. – 560 с.
4. Закон України «Про транспорт» від 10.11.1994 р. № 232/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
5. Закон України «Про автомобільний транспорт» від 05.04.2001 р. № 2344-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
6. Закон України «Про дорожній рух» від 30.06.1993 р. № 3353-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
7. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
8. Наказ Міністерства транспорту України «Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів, автомобільного транспорту» від 03.03.1998 р. № 102 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mintrans.gov.ua>.
9. Наказ Міністерства транспорту України «Про затвердження норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті» від 10.02.1998 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mintrans.gov.ua>.
10. Наказ Міністерства транспорту України «Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин» від 08.12.1997 р. № 420 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mintrans.gov.ua>.
11. Наказ Міністерства транспорту України «Правила нагляду та підтримання в робочому стані стартерних свинцево-кислотних акумуляторних батарей НД 7214 у 95120-157-97» від 08.12.1997 р. № 417 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mintrans.gov.ua>.
12. Наказ Міністерства транспорту України «Положення про робочий час і час відпочинку водіїв автомобільних транспортних засобів» від 17.01.2002 р. № 18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mintrans.gov.ua>.

Рецензент докт. екон. наук, професор Давидов Г.М.