

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

ЮРЧИК Світлана Василівна

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ-ПЕРЕВІЗНИКІВ**

*Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Аудит і державний фінансовий контроль
Кваліфікаційна робота*

Виконала студентка
групи ОАДФКзм-21
С. В. Юрчик
Науковий керівник:
к.е.н., доцент М.Т. Щирба

Тернопіль - 2022

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА | 7 |
| 1.1. Діяльність підприємств-перевізників як об’єкт обліку та внутрішнього аудиту | 7 |
| 1.2. Передумови організації внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств..... | 11 |
| Висновки до розділу 1..... | 22 |
| РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ | 24 |
| 2.1. Організація документування бухгалтерського обліку основної діяльності підприємств..... | 24 |
| 2.2. Відображення витрат основної діяльності підприємств в обліковій системі підприємства..... | 35 |
| 2.3. Напрями вдосконалення облікового відображення доходів та фінансових результатів основної діяльності підприємств..... | 49 |
| Висновки до розділу 2..... | 57 |
| РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА | 59 |
| 3.1. Концепція внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств..... | 59 |
| 3.2. Стандартизація внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств..... | 67 |
| Висновки до розділу 3..... | 80 |
| ВИСНОВКИ..... | 82 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 86 |

ВСТУП

Актуальність теми. Активізація господарської діяльності галузей економіки, орієнтованих на внутрішній ринок, та розвиток зовнішньоекономічної діяльності національними суб'єктами господарювання набувають особливого значення в економічному розвитку країни.

Транспортна галузь займає пріоритетні позиції в економіці всіх без винятку розвинених країн світу та є однією з базових галузей національної економіки, її ефективне функціонування стає необхідною умовою для забезпечення захисту економічних інтересів держави, підвищення рівня життя населення. Стимулювання та розвиток економічної активності підприємств з метою підвищення ефективності їх господарювання вимагає удосконалення організації обліку та внутрішнього аудиту, регламентування і раціоналізації облікових процесів з огляду на характер діяльності суб'єкта господарювання.

Значний внесок у розвиток і становлення обліку й аудиту, включаючи вивчення їх теоретичних та практичних аспектів, зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені: О. Антонюк, М. Білуха, Ф. Бутинець, М. Войнаренко, С. Голов, М. Горяєв, Й. Даньків, Н. Дорош, В. Євдокимов, С. Зубілевич, Т. Каменська, А. Кузьмінський, В. Линник, О. Лишеленко, В. Максимова, Н. Малюга, Ю. Малярєвський, Ж. Нестеренко, В. Ніколаєв, Ю. Панченкова, І. Пилипенко, О. Редько, О. Сметанко, В. Сопко, В. Суйц, Л. Сук, В. Шевчук, В. Шпак та ін.

Проте, незважаючи на їх вагомий науковий доробок, недостатньо дослідженими залишаються питання, що розкривають теоретичні аспекти обліку та внутрішнього аудиту з деталізацією видів основної діяльності підприємств та впливу на них галузевої специфіки. Виникає необхідність їх детального дослідження з метою розробки нових підходів до облікового відображення та формування доходів, витрат і фінансових результатів підприємств, що безумовно, потребує наукового обґрунтування.

Актуальність теми дослідження зумовлена потребою в ефективній організації бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту основної діяльності

підприємств як передумови побудови системи якісного інформаційного забезпечення, необхідного для прийняття ефективних управлінських рішень у системі оперативного та стратегічного управління їх діяльністю.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних положень та удосконалення організаційних засад обліку та внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств з урахуванням галузевих особливостей для інформаційного забезпечення процесу управління в умовах трансформаційного розвитку бізнесу.

Досягнення заявленої мети передбачає виконання таких завдань:

- розкрити економічну сутність понять: «основна діяльність підприємств», «об’єкт обліку та аудиту основної діяльності підприємств»;
- класифікувати види основної діяльності підприємств як об’єкти обліку та внутрішнього аудиту в умовах сучасних інтеграційних процесів;
- дослідити галузеву специфіку основної діяльності підприємств та її вплив на організацію бухгалтерського обліку;
- систематизувати процес документування за кожним видом основної діяльності підприємства;
- окреслити необхідні якісні зміни та впровадити їх у діючому документообігу підприємств з метою його удосконалення;
- удосконалити організацію обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємств як передумову деталізації останніх за пріоритетними видами основної діяльності;
- визначити організаційно-методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств.

Об’єктом дослідження є процес організації обліку та внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств-перевізників у напрямі підвищення фінансової стійкості підприємств.

Предметом дослідження є теоретичні та організаційно-практичні засади обліку та внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств в системі управління та розвитку їх економічної активності.

Методи дослідження. При розробці та вирішенні поставлених у дослідженні завдань були використані методи наукового пізнання, такі як: групування, порівняння, аналіз, синтез, конкретизація, абстрагування, узагальнення теоретичного та практичного матеріалу, оцінювання, тестування. При дослідженні категоріального апарату та визначенні економічної сутності доходів, витрат і фінансових результатів підприємств використовувалися методи системного аналізу й абстрагування. При побудові облікової політики підприємств та розробці внутрішньофірмового стандарту застосовувалися методи моделювання. Графічний метод виступив основою для побудови схеми облікового відображення інформації щодо доходів, витрат і фінансових результатів підприємств та для унаочнення ілюстрації інших досліджуваних явищ, процесів та закономірностей.

Інформаційною базою дослідження виступають наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених у галузі теорії управління, бухгалтерського обліку і аудиту доходів, витрат і фінансових результатів, чинні законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України, міністерств і відомств, що регулюють діяльність підприємств-перевізників, дані Державної служби статистики України, матеріали періодичних видань з питань економіки, обліку та аудиту.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці наукових пропозицій і практичних рекомендацій щодо вдосконалення теоретичних та організаційних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств у системі управління їх економічною активністю в умовах трансформаційного розвитку бізнесу.

Практичне значення одержаних результатів кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних розробок та практичних рекомендацій

щодо вдосконалення організації обліку та внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств як основи підвищення їх фінансової стійкості.

Структура та обсяг дипломної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний текст роботи викладений на 144 сторінках, список використаних джерел налічує 185 найменувань на 13 сторінках. Кваліфікаційна робота містить 19 таблиць, 17 рисунків.

За результатами проведених досліджень автором опубліковано 2 статті на тему: «Activities of transport companies as an object of internal audit» та «Features of the organization of the internal audit of the main activities of enterprises».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

1.1 Діяльність підприємств-перевізників як об'єкт обліку та внутрішнього аудиту

Транспортна галузь України нараховується більш як сто тисяч автомобільних перевізників, які забезпечують перевезення 52% пасажирів та 64% вантажів [173], порівняно із 25% у США та 45% у країнах Західної Європи [96]. Попри значний знос основних виробничих засобів, зокрема рухомого складу, недостатність інвестування у оновлення та забезпечення інноваційного розвитку матеріально-технічної бази галузі, обмеженість бюджетного фінансування, недосконалість механізму лізингу, низький рівень використання транзитного потенціалу держави, слід констатувати можливість задоволення національною транспортною галуззю актуальних потреби економіки України.

Перелічені фактори, вимагають додаткової уваги саме до визначення об'єктів обліку та внутрішнього аудиту діяльності вантажних автомобільних перевізників як складової транспортної системи України.

Аналізуючи існуючі підходи до розуміння діяльності підприємств-перевізників, як об'єкта обліку та аудиту, слід відмітити, що організація бухгалтерського обліку основної діяльності підприємств-перевізників передбачає забезпечення відображення інформації щодо усіх господарських операцій, визначених видом діяльності підприємства-перевізника, від укладення договору, оформлення первинного документу до визначення фінансового результату господарської операцій, або іншого її закінчення.

Перелічені ознаки та критерії вимагають уточнення та актуалізації, оскільки основна діяльність підприємств-перевізників в сучасних умовах є

більш масштабною та всеохоплюючою, що вимагає облікового відображення на базі існуючої нормативно-правової бази. Відповідно, для детального аналізу організаційних аспектів обліку та внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників, слід з'ясувати, в першу чергу, галузеві особливості останніх, адже предметом і результатом діяльності перевізника є надання послуги з вантажного перевезення - перевезення вантажів вантажними автомобілями.

Аналізуючи ринок транспортних перевезень України, слід визначити притаманні саме йому галузеві особливості (рис.1.1). В першу чергу, це орієнтованість на клієнта: у транспортних перевезеннях саме можливість запропонувати необхідне поєднання різноманітних транспортних послуг, видів транспорту, необхідних клієнту є визначальним у виборі перевізника.

Наступною галузевою особливістю даного ринку є вільне ціноутворення.

При існуючій системі вільного ціноутворення кожне підприємство-перевізник встановлює ціни на транспортні послуги та інші види супутніх послуг, враховуючи витрати діяльності, рівень платоспроможності замовника, рівень існуючих цін на ринку, інші.

Особливістю транспортного ринку можна вважати і змінність умов, на яких укладаються угоди між вантажовласниками та перевізниками. Надання послуг кожному окремому клієнту має свої особливості, які мають бути досліджені та враховані в умовах договору [210, с.220-226]. Особливістю транспортних ринків слід відмітити тісний взаємозв'язок між перевізниками, які надають послуги транспортних перевезень, та товарними ринками.

В умовах ринкової економіки вимоги до якості послуг визначаються об'єктивними ринковими потребами вантажовласників. Швидкість доставки, строки доставки, партії вантажу, вартість перевезення, можливість перетарування, формування окремих партій вантажу для кінцевого споживача залежать, перш за все, від того, де та при яких умовах відбувається реалізація вантажу, наданого до перевезення.

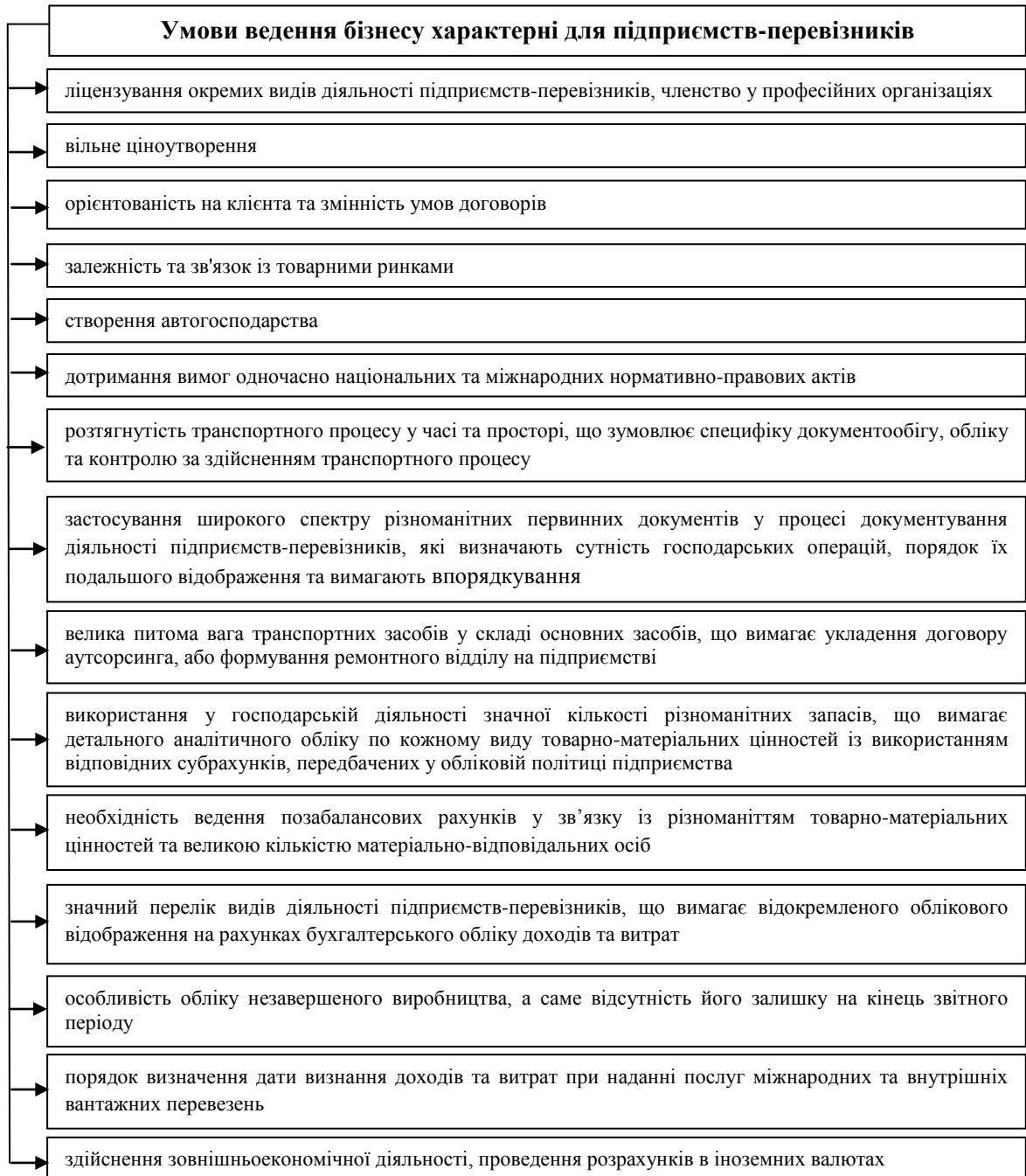


Рис.1.1 Галузеві особливості підприємств-перевізників

Джерело: розроблено автором

Конкуренція у транспортній галузі за останнє десятиріччя набула ознак гострої, стимулюючи процес консолідації галузі, про що свідчить утворення великих транспортно-логістичних компаній, зростання обсягів операцій,

розширення спектру послуг та географічна диверсифікація бізнесу. Помітним фактором росту та конкурентоспроможності галузі стало нарощування транспортними компаніями активів: придбання транспортних засобів, будівництво та оренда складської нерухомості, розширення сфери діяльності і видів послуг, що підтверджується і даними проведеного анкетування підприємств-перевізників. Слід зауважити, що існують різні підходи до визначення сутності основної діяльності у нормативно-правових актах та наукових виданнях, що, безумовно, спонукає до аналізу таких першоджерел.

Під господарською діяльністю, відповідно до ГКУ [38] розуміють діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямовану на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт та надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Тобто, господарську діяльність характеризують витрати на виробництво, процес виробництва (виконання робіт, надання послуг) та реалізація продуктів виробництва, послуг замовнику. На думку В. М. Гайворонського і В. П. Жушмана [32], при визначенні господарської діяльності слід врахувати, що господарювання передбачає здійснення економічно значущої діяльності з метою здобуття господарської вигоди, не лише у розумінні отримання прибутку, як результату комерційної господарської діяльності, але й задоволення суспільних потреб, як результат некомерційної господарської діяльності та господарського забезпечення діяльності не господарюючих суб'єктів.

За Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [169], господарською діяльністю є будь-яка діяльність, в тому числі підприємницька, пов'язана з виробництвом і обміном матеріальними та нематеріальними благами, що виступають у формі товару.

Класичні ознаки господарської діяльності, концентруючись на її суспільно корисному характері, наводить В. С. Щербина [103], як то: виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг не для власних потреб виробника, а

для задоволення потреб інших осіб; виконання на професійних засадах; результат діяльності підлягає реалізації за плату; поєднання приватних інтересів виробника та публічних інтересів. В свою чергу, ПКУ [120] визначає господарську діяльність, як діяльність суб'єкта господарювання, що пов'язана із виробництвом (виготовленням) та (або) реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямовану на отримання доходу. Зазначена діяльність може проводитись суб'єктом господарювання самостійно, або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на його користь, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

За НП(С)БО 1 [168] операційна діяльність підприємства включає в себе основну та інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. На думку Ж. К. Нестеренко, до основної діяльності відносять операції, пов'язані із виробництвом, або реалізацією товарів, робіт, послуг, що є головною метою створення підприємства, та забезпечують основну частку його доходу [104]. В свою чергу, звичайна діяльність підприємства включає операційну, фінансову та інвестиційну [208].

Зважаючи на вищезазначене, об'єктом обліку та внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників, у широкому сенсі, є основна діяльність, визначена статутом підприємства, яку слід розглядати з врахуванням галузевих ознак, оскільки саме специфіка галузі має безпосередній вплив, зокрема, на правовий режим того чи іншого виду господарської діяльності. Так, розглядаючи діяльність підприємств-перевізників, як об'єкт обліку та аудиту, з врахуванням Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [144], бухгалтерський облік передбачає процес реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства-перевізника користувачам для прийняття управлінських рішень. В свою чергу, за Законом України «Про аудиторську діяльність» [143], аудит передбачає перевірку даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності

суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, П(С)БО, або інших правил, положень згідно до вимог користувачів. Відповідно, елементами діяльності підприємств-перевізників, що є об'єктами обліку та внутрішнього аудиту є сукупність господарських операцій, що пов'язані з виникненням доходів, витрат та фінансових результатів підприємства.

За визначених умов, діяльність підприємств-перевізників, як об'єкт обліку та внутрішнього аудиту є процес організації обліку та внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств-перевізників, як сукупність ряду господарських операцій з надання послуг, виконання робіт, продажу товарно-матеріальних цінностей, в умовах диверсифікації видів діяльності транспортної галузі, що забезпечують формування доходів, витрат та фінансових результатів та обумовлюють зміни в структурі активів, зобов'язань, власного капіталу спрямовані на підвищення фінансової стійкості підприємств-перевізників.

Класифікація видів основної діяльності підприємств-перевізників для цілі формування системи об'єктів обліку та внутрішнього аудиту наведена на рис.1.2.

Домінуючим видом основної економічної діяльності підприємств-перевізників на підставі проведеного анкетування (за рис.1.2), на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість, є вантажні автомобільні перевезення. Серед другорядних видів економічної діяльності визначальними є: інша допоміжна діяльність у сфері транспорту (транспортно-експедиційні послуги, організація перевезень вантажів, тощо); надання в оренду вантажних транспортних засобів, транспортних засобів з екіпажем; роздрібна торгівля вантажними транспортними засобами.

Концентрація на тих операціях та процесах, що відносяться до домінуючого виду основної діяльності, з метою пошуку напрямів підвищення ефективності здійснення господарської діяльності, у кінцевому результаті,

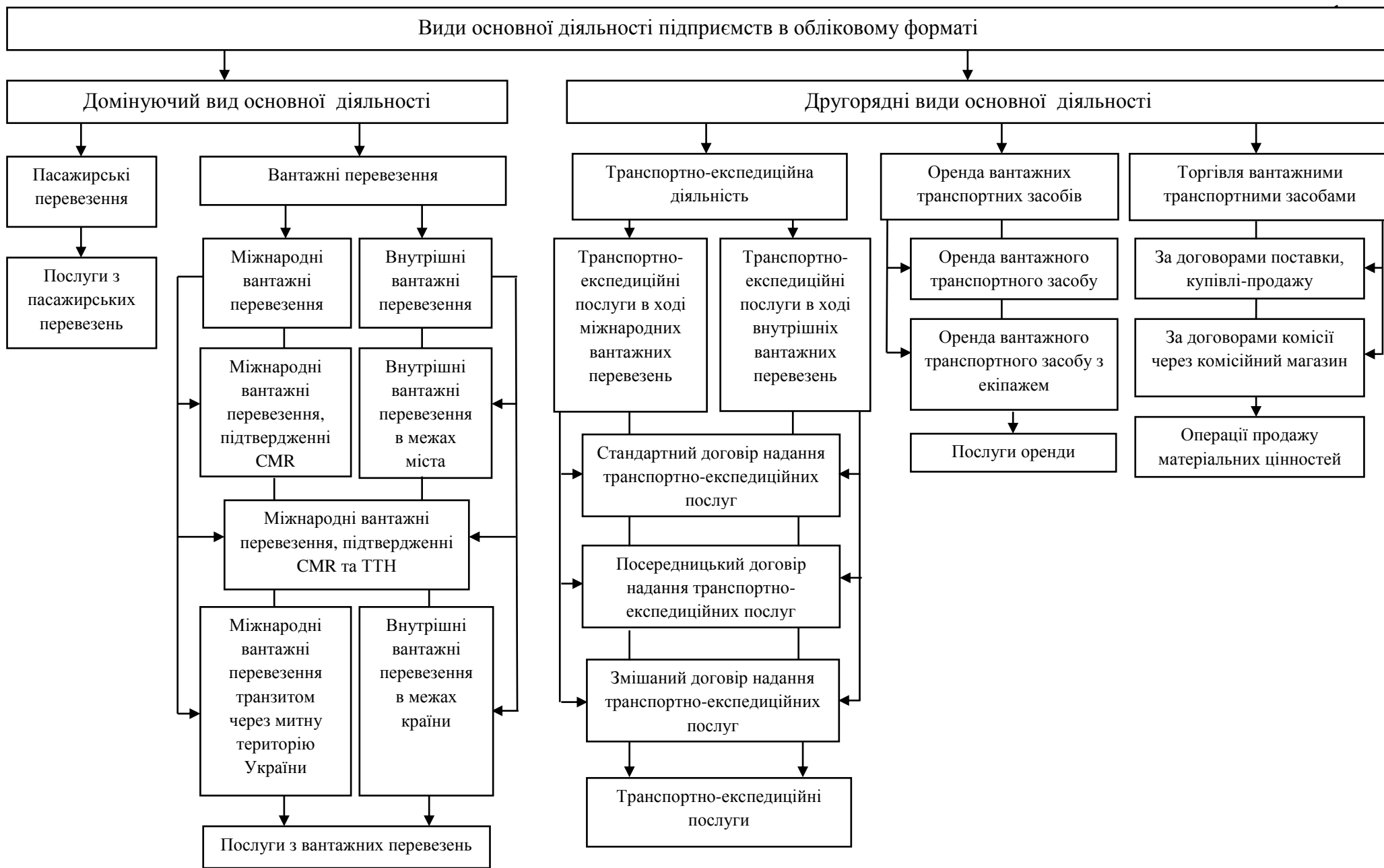


Рис. 1. Деталізована класифікація видів основної діяльності підприємств (з урахуванням галузевої специфіки) як об'єкта обліку та внутрішнього аудиту

Джерело: розроблено автором

спонукає підприємство переглянути її зміст, склад, облікове забезпечення. Запропонована класифікація видів основної діяльності підприємств-перевізників на базі галузевих ознак дозволяє побудувати удосконалену аналітичну систему за основними з них.

Виходячи із існуючих умов та видів договорів на вантажі автомобільні перевезення, наведено наступну їх облікову класифікацію (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Облікова класифікація вантажних автомобільних перевезень

| Ознака класифікації | Види вантажних автомобільних перевезень | | | |
|--|---|--|---|---|
| За місцем надання послуг | Міжнародні вантажні перевезення | | Внутрішні вантажні перевезення | |
| За організаційно-правовим статусом замовника послуг | Міжнародні вантажні перевезення, замовник-резидент України | Міжнародні вантажні перевезення, замовник-нерезидент України | Внутрішні вантажні перевезення, замовник-резидент України | Внутрішні вантажні перевезення, замовник-нерезидент України |
| За первинним документом, що підтверджує надання послуг | Міжнародні вантажні перевезення транзитом через митну територію України | | Внутрішні вантажні перевезення підтвердженні товарно-транспортною накладною: в межах міста, в межах країни. | |
| | Міжнародні вантажні перевезення, підтверджені міжнародною автомобільною накладною | | | |
| | з перетином кордону України | без перетину кордону України | | |
| | Міжнародні вантажні перевезення, підтверджені міжнародною автомобільною накладною та товарно-транспортною накладною | | | |

Джерело: розроблено автором

Ще одним напрямком господарської діяльності підприємств-перевізників, який потребує облікової конкретизації, є послуги транспортного-експедирування (рис. 1.3).

Альтернативність виконання транспортно-експедиційних послуг вимагає більш детально класифікувати договори транспортного експедирування, адже саме від сутності зазначених договорів залежатиме організація обліку та



Рис. 1.3 Облікова класифікація транспортно-експедиційної діяльності підприємств-перевізників на підставі економічної сутності укладених договорів

Джерело: розроблено автором

внутрішнього аудиту діяльності підприємства-перевізника щодо транспортно-експедиційних послуг та їх облікова класифікація.

Договори транспортного експедирування за економічною суттю можна розподілити на: договір надання послуг; посередницький договір; змішаний договір. Договір надання послуг передбачає надання послуг замовнику безпосередньо експедитором, або третьою особою, при цьому відповідальність перед замовником за виконання договору, повною мірою покладається на експедитора. В свою чергу, посередницький договір передбачає купівлю послуг за договорами комісії, доручення, у яких експедитор виступає посередником, а замовник – комітентом або довірителем.

У договорі транспортного експедирування за структурою можна виділити дві складові – перевезення та експедирування (послуги, пов'язані із перевезенням), що є передумовою існування змішаного (комбінованого) договору, зокрема, за умови надання послуг з перевезення особисто, а експедирування – від імені клієнта. Змішаний договір передбачає поєднання ознак договору надання транспортно-експедиційних послуг та посередницького договору.

Одним із найпоширеніших напрямів господарської діяльності підприємств-перевізників, який потребує облікової конкретизації, є орендні операції, зокрема, за визначених умов, передача в оренду власних транспортних засобів з метою отримання прибутку.

Базуючись на предметі договору оренди ЦКУ [211], ГКУ [38], господарські операції підприємств-перевізників можна класифікувати, як: передача у оренду вантажного транспортного засобу, передача у оренду вантажного транспортного засобу з екіпажем. Класифікація орендних операцій, як одного із можливих напрямів діяльності підприємств-перевізників забезпечує формування у бухгалтерському обліку цих підприємств достовірної інформації про оренду транспортних засобів та її розкриття у фінансовій звітності.

Однією із галузевих рис, притаманних підприємствам-перевізникам, є наявність парку власних транспортних засобів (вантажних автомобілів). Його структура, як правило, є недосконалою, більшість транспортних засобів за своєю конструкцією, вантажністю, типами кузова, параметрами комфортності, видами та питомими витратами палива, екологічними показниками не відповідають сучасним вимогам. При цьому, оновлення парку рухомого складу автомобільного транспорту відбувається повільними темпами, так майже 70% рухомого складу є технічно, або морально застарілими. Крім того, викиди в атмосферу шкідливих речовин, що здійснюються автомобільним транспортом, становлять 95% викидів, що здійснюються пересувними джерелами забруднення на території України [25]. Відповідно, транспортна галузь України в цілому та кожне підприємство-перевізник, зокрема, вимагає оновлення рухомого складу вантажного автомобільного транспорту згідно Розпорядження Кабінету Міністрів України [75]. На необхідність удосконалення якісної структури вантажних транспортних засобів, експлуатація яких здійснюється на території України, суттєво впливає діюча у міжнародному законодавстві система технічного регулювання допуску до експлуатації транспортних засобів для надання послуг з перевезення вантажів з урахуванням вимог та процедури підтвердження відповідності конструкції та технічного стану транспортного засобу, надання послуг з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів. Зокрема, Законом України «Про автомобільний транспорт» [141], наказами Міністерства транспорту України [137, 147], міжурядовими угодами запроваджено порядок оформлення і видачі дозволів на поїздку по територіях іноземних держав при виконанні перевезень вантажів автомобільним транспортом у міжнародному сполученні, їх обміну та обліку.

Організація роздрібної торгівлі транспортними засобами, як одного із напрямів діяльності підприємств-перевізників дозволяє швидко реагувати на зміни міжнародного та національного законодавства, що встановлює

обмежувальні критерії до технічних характеристик вантажних транспортних засобів та сприяє плановому оновленню, модернізації автопарку підприємства-перевізника із подальшим розширенням сегменту ринку вантажних перевезень, який займає суб'єкт господарювання. Відповідно, виділення визначеного виду діяльності, як об'єкту обліку та внутрішнього аудиту сприятиме однозначному, регламентованому вирішенню практичних та теоретичних облікових питань, що виникають у діяльності підприємств-перевізників в процесі надання послуг вантажних перевезень.

За вказаних умов, розкриття змісту сукупності господарських операцій, визначених видами та елементами господарської діяльності підприємств-перевізників, впливає на деталізацію та категорійне наповнення об'єктів обліку та внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників та порядок облікового відображення зазначених напрямків діяльності та напрямки його вдосконалення [31, с. 204-207]. Таким чином, розширення переліку видів послуг та напрямів діяльності підприємств-перевізників, їх диференціація, як об'єктів обліку та внутрішнього аудиту, є доцільною та економічно необхідною в цілях забезпечення зростання прибутковості підприємства як результату організації ефективної, централізованої господарської діяльності.

1.2. Передумови організації внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств

Внутрішній аудит є важливою частиною сучасної системи управління підприємством, яка дозволяє досягнути мети визначеної власниками з мінімальними витратами. Під аудитом розуміють незалежну перевірку даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора щодо її достовірності в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам чинного законодавства України, або іншим правилам згідно із вимогами користувачів [143]. Метою аудиту, за МСА,

є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності, через висловлення аудитором думки, щодо того, чи складена фінансова звітність у всі суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності [116]. Класифікують зовнішній та внутрішній аудит; ініціативний аудит, такий що проводиться за ініціативою суб'єкта господарювання та обов'язковий аудит, у випадках передбачених законом. Обов'язковий аудит передбачений на законодавчому рівні та здійснюється щорічно уповноваженим суб'єктами господарювання (сертифікованими аудиторами, аудиторським фірмами).

Нагальна потреба власників в упорядкуванні господарської діяльності підприємства-перевізника, необхідність керівництва у незалежному та об'єктивному джерелі інформації щодо справ суб'єкта господарювання, поширення передачі власником управлінських функцій третій стороні обумовлює зростання уваги до внутрішнього аудиту.

Вдалим є визначення внутрішнього аудиту, як регламентованої внутрішніми положеннями, стандартами системи незалежної, внутрішньої, компетентної, об'єктивної оцінки систем внутрішнього контролю, управління ризиками підприємства-перевізника, його фінансово-господарської і управлінської діяльності з метою ефективності діяльності, достовірності прогнозування майбутнього розвитку та надання роз'яснень, рекомендацій, консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності.

Таким чином, внутрішній аудит дозволяє підприємству досягнути визначених цілей, використовуючи систематизований, послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, внутрішнього контролю і корпоративного управління. Так, можна розглядати внутрішній аудит діяльності підприємств-перевізників як: оцінку системи внутрішнього контролю щодо достовірності інформації, дотримання законодавства, збереження активів, ефективності та результативності діяльності окремих

структурних підрозділів підприємства; оцінку ефективності системи управління ризиками та методів контролю ризиків; оцінку відповідності системи управління підприємства принципам управління з метою ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, надання рекомендацій.

З метою вивчення передумов організації аудиту діяльності підприємств-перевізників з врахуванням специфіки їх функціонування, інформаційного забезпечення та організаційно-правового статусу підприємств транспортної галузі, проаналізуємо структуру Міжнародних основ професійної практики з метою виділення обов'язкових для використання положень, та рекомендованих до використання внутрішніми аудиторами на підприємстві. До обов'язкових для використання положень слід віднести: визначення внутрішнього аудиту (встановлює основну ціль, характер, обсяг та склад внутрішнього аудиту); кодекс етики (встановлює принципи та очікування, що визначають реакцію працівників та організацій при проведенні внутрішнього аудиту у конкретних ситуаціях); стандарти (документи які є основою для проведення внутрішнього аудиту). За структурою виділяють: стандарти якісних характеристик, стандарти діяльності, стандарти практичного застосування.

До рекомендованих для використання відносять: заява щодо позиції, практичні вказівки, практичні керівництва. Так, заява щодо позиції дає розуміння конкретного питання та порядок дій щодо нього внутрішнім аудитором. Практичні вказівки визначають методологію та підхід до використання Кодексу етики та стандартів, тоді як практичні керівництва наводять конкретні приклади техніки проведення внутрішнього аудиту та включають описи детальних процесів та процедур, програм та покрокових підходів [24, 88].

При цьому, на нашу думку зазначені положення та політики слід розробляти із врахуванням специфіки підприємства-перевізника, а саме таких факторів як: відсутність безпосереднього спілкування між керівником підрозділу

та працівниками підприємства-перевізника під час здійснення господарської діяльності, лише засобами телефонного зв'язку; специфікою документообігу, пов'язаною із територіальною віддаленістю безпосереднього виконавця, бухгалтерії та замовника; довготривалістю розрахунків за надані послуги, виконані роботи у зв'язку із особливостями документального оформлення наданих послуг; віддаленість активів підприємства під час здійснення господарської діяльності та значна матеріальна відповідальність працівників підприємства-перевізника тощо.

Загалом, внутрішній аудит оцінює діючу систему внутрішнього контролю та систему управління ризиками підприємства-перевізника. За таких умов, якщо системи внутрішнього контролю та системи управління ризиками не побудовані або працюють на підприємстві-перевізнику не ефективно, поле діяльності внутрішнього аудиту суттєво звужується, так як внутрішній аудит виконує функцію оберненого зв'язку у системі внутрішнього контролю.

Наявність ефективної системи внутрішнього контролю та аудиту на підприємствах-перевізниках: забезпечує покращення інвестиційної привабливості у зв'язку із покращенням якісних характеристик фінансової звітності, надає можливість здійснювати ефективно управління використанням матеріальних та трудових ресурсів підприємства із проведенням ефективної цінової політики, забезпечує власнику можливість контролювати діяльність управлінського персоналу, є важливим фактором розвитку бізнесу та зростання конкурентоздатності підприємств-перевізників, незалежно від форми власності. Передумови посилення контрольних функцій дозволяють: власникам суб'єкту господарювання своєчасно здійснювати заходи щодо подальшого розвитку підприємства у напрямку досягнення запрограмованих стратегічних цілей, а керівництву підприємства-перевізника своєчасно визначати зони максимального ризику. Зазначені передумови суттєво впливають на формування системи внутрішнього контролю на підприємствах-перевізниках та, відповідно, сприяють

підвищенню уваги до внутрішнього аудиту з боку управлінського персоналу. Однак система внутрішнього контролю вимагає чіткої взаємодії всіх структурних підрозділів підприємства, залежно від обраної форми. Однак, слід відмітити, що форми СВК доцільно використовувати комбіновано а не шаблонно, залежно від галузевих характеристик суб'єкту господарювання, з метою підвищення ефективності їх функціонування.

Так, запровадження служби внутрішнього аудиту є доцільним на великих та середніх підприємствах-перевізниках, що обумовлено бажанням власників та вищого управлінського персоналу отримати достовірну інформацію та оцінку дій керівників на всіх рівнях управління, наявністю відокремлених підрозділів, широкою сферою діяльності. Щодо визначення підпорядкованості, найкращим варіантом, який забезпечить функціональну незалежність служби внутрішнього аудиту від виконавчого керівництва підприємства є підзвітність напряду раді директорів.

На підприємствах-перевізниках малого та середнього бізнесу прийнятним є застосування структурно-функціональної форми системи внутрішнього аудиту, яка передбачає спільну із зовнішніми аудиторами розробку пакету нормативних документів, що регламентують порядок взаємодії структурних підрозділів та керівників в частині проведення внутрішнього контролю, оформлення його результатів та підготовки рекомендацій щодо усунення недоліків та проведення наступного контролю за їх усуненням. Зокрема, вказане поєднання доцільно провести шляхом введення до штатного розпису посади внутрішнього аудитора з паралельним укладенням договору із аудиторською, або консалтинговою фірмою. Визначальну роль у прийнятті рішення щодо вибору функціональної структури системи внутрішнього аудиту відіграє стан компонентів системи внутрішнього контролю, з позиції трансформації внутрішнього аудиту у інструмент оцінки ризиків.

Слід зазначити, що протягом останнього періоду часу все більше суб'єктів господарювання при побудові власної системи внутрішнього контролю беруть за основу стандартну модель системи внутрішнього контролю орієнтовану на ризику, модель COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) [14, 58], рис. 1.4.

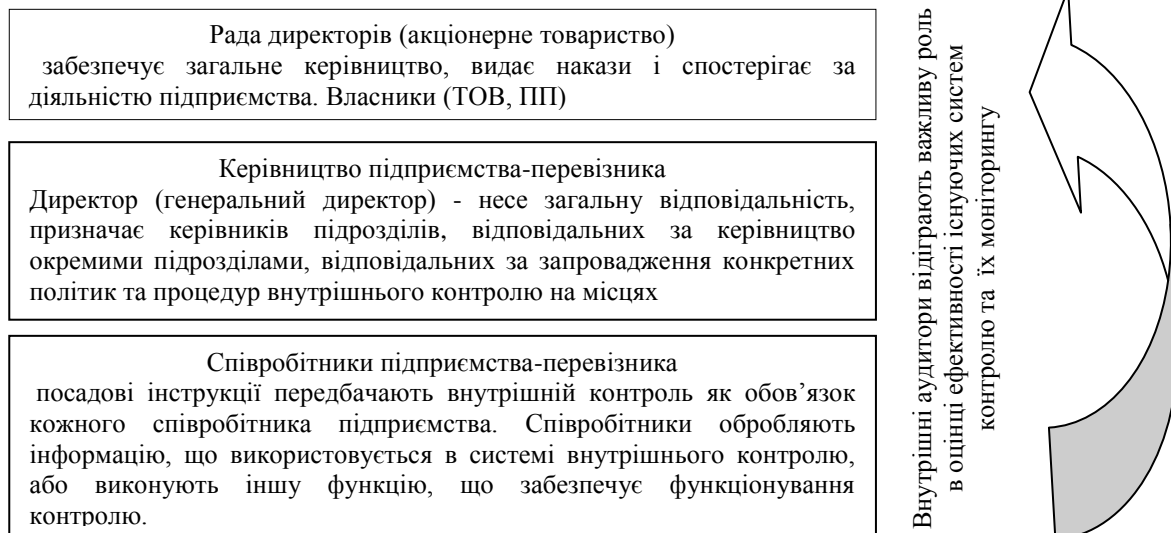


Рис. 1.4 Права та обов'язки персоналу підприємства у системі внутрішнього контролю

Джерело: складено автором за матеріалами зарубіжного досвіду

Це, до речі, відповідає предмету внутрішнього аудиту, визначеного Редько О. Ю. [180], який вважає предметом внутрішнього аудиту будь-яку інформацію, важливу для прийняття своєчасного та адекватного управлінського рішення, так як носієм інформації є не лише документи а й персонал, відповідно вони розглядаються як об'єкт внутрішнього аудиту у системі управління підприємством.

При побудові системи внутрішнього контролю підприємства-перевізника слід звернути увагу, на обмеження системи внутрішнього контролю, зокрема: можливі помилки у процесах і твердженнях, що виникають у процесі прийняття рішень; внутрішній контроль може бути змінено внаслідок змови двох і більше

працівників підприємства; можливе перевищення службових повноважень керівництвом, визначених системою внутрішнього контролю; слід врахувати фінансові обмеження при впровадженні системи внутрішнього контролю, так як користь від здійснення процедур контролю, повинна відповідати витратам на їх проведення. Компонентами системи внутрішнього контролю, відповідно до інтегрованої моделі COSO є: середовище контролю, процес оцінки ризиків, засоби контролю (контрольні процедури), інформаційні системи та комунікації, моніторинг.

Середовище контролю відображає загальну атмосферу на підприємстві відносно внутрішнього контролю, що впливає на розуміння співробітниками його важливості, визначає дисциплінарну та організаційну структуру підприємства, виступаючи базою для всіх інших компонентів внутрішнього контролю. Ознаками ефективного середовища контролю є: чітка внутрішня політика; корпоративна культура; стиль керівництва, етичні принципи вищого управлінського персоналу, чесність, морально-етичні принципи та компетентність співробітників; кадрова політика щодо розвитку персоналу (атестації, тестування, підвищення кваліфікації); корпоративний кодекс; наявність механізму розподілу функціональних обов'язків та відповідальності, визначення організаційної форми та повноважень служби внутрішнього аудиту, впровадження системи бюджетування; зміст програм запобігання випадкам шахрайства; розробка політики щодо інформаційних технологій, реалізації послуг, придбання товарно-матеріальних цінностей, тощо. Вся сукупність визначених внутрішніх політик та правил формує середовище контролю, визначає якісні характеристики фінансової звітності підприємства-перевізника та ефективність здійснених господарських операцій.

Процес оцінки ризиків на періодичній основі передбачає виявлення та оцінку (аналіз) ризиків, які впливають на досягнення поставлених підприємством цілей. Відповідно, на першому етапі оцінки ризиків доцільним є

визначення цілей підприємства-перевізника. Процес оцінки ризиків є передумовою для визначення засобів контролю.

Засоби контролю включають політики і процедури, які забезпечують виконання обов'язків керівництва, охоплюють всі рівні підприємства та передбачають контрольні процедури, які забезпечують регулювання ефективності операційної діяльності підприємства-перевізника, регулювання достовірності фінансової звітності, забезпечують дотримання встановлених законодавчих вимог щодо діяльності підприємств-перевізників. Серед контрольних процедур, зокрема, слід відмітити: затвердження, підтвердження, звірку, аналіз результатів, забезпечення безпеки активів, розподіл повноважень. На нашу думку, контрольні процедури для їх ефективності на рівні операційної діяльності слід формалізувати, як то проведення інвентаризації, розрахунок прибутковості проекту, тощо.

Компонент інформаційні системи та комунікації забезпечує зв'язок решти компонентів системи внутрішнього контролю між собою. Ефективність інформаційної системи та комунікації забезпечує: ідентифікацію, реєстрацію та своєчасне доведення до співробітників інформації у формі, що дозволяє їм виконувати посадові інструкції; рух інформації із зовнішніх та внутрішніх джерел, на всіх рівнях підприємства; визначення функцій та відповідальності кожного у системі внутрішнього контролю; можливість надходження важливої інформації напряду керівництву. Вказана ефективність досягається шляхом створення підприємством-перевізником єдиної інформаційної бази із застосуванням різноманітних інформаційних систем. У випадку часткової автоматизації обробки інформації виникає необхідність у застосуванні ряду контрольних процедур з метою нівелювання ризиків, що виникають на даному етапі.

Моніторинг передбачає перевірку ефективності контролю та включає застосування таких видів періодичних перевірок як внутрішній та зовнішній

аудит. Відповідно, всі компоненти системи внутрішнього контролю взаємозв'язані та реагують на внутрішні та зовнішні чинники.

Крім оцінки систем внутрішнього контролю, внутрішній аудит передбачає оцінку системи управління ризиками, а так як процес внутрішнього контролю є складовою частиною процесу управління ризиками то, відповідно, всі положення концептуальних основ внутрішнього контролю (модель COSO) прийнятні для інтегрованої моделі управління ризиками підприємства.

Результати проведеного аналізу є підставою для визначення методів управління ризиками. Ефективність процесу управління ризиками по кожній із визначених категорій цілей дає можливість керівництву отримати об'єктивну впевненість в тому, що стратегічні та операційні цілі досягнуті, а фінансова звітність підприємства є достовірною та складеною відповідно до вимог чинного законодавства. За визначених умов, основними завданнями внутрішнього аудиту діяльності підприємства-перевізника є оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю та управління ризиками, передумовою чого є їх розробка та функціонування на підприємстві.

Відповідно, можна виділити наступні передумови проведення ефективного внутрішнього аудиту діяльності підприємства-перевізника: позиціонування служби внутрішнього аудиту у системі управління; формалізація процесу підбору кадрів у службі внутрішнього аудиту; наявність та ефективне функціонування системи внутрішнього контролю; розробка внутрішніх положень, стандартів внутрішнього аудиту з огляду на попередньо визначені обмежуючі фактори; визначення середовища внутрішнього аудиту; ефективність існуючої облікової системи підприємства-перевізника.

Таким чином, внутрішній аудит, як зазначалось, відіграє важливу роль у оцінці ефективності систем управління, оцінці системи внутрішнього контролю, запровадженої на підприємстві-перевізнику та сприяє ефективності операційної діяльності. За визначених умов, основними завданнями внутрішнього аудиту

діяльності підприємства-перевізника є оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю та управління ризиками, передумовою чого є їх розробка та функціонування на підприємстві.

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи результати проведеного дослідження теоретичних засад організації обліку та внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників, можна зробити наступні висновки.

1. Поняття «підприємство-перевізник» слід розглядати як: виробник послуг, суб'єкт господарювання, що виконує встановлений (замовлений) обсяг робіт власними силами, або із залученням сторонніх осіб; має у наявності встановлений обсяг виробничих потужностей (рухомий склад), незмінний на протязі короткого проміжку часу та діючий у межах чинного національного, міжнародного законодавства, і тому обмежений в обсязі, часі та методах виконання робіт, надання послуг.

2. Межі поняття основної діяльності підприємств-перевізників, у якості об'єкту обліку та внутрішнього аудиту розглянуто в широкому розумінні як сукупність ряду господарських операцій з надання послуг, виконання робіт, продажу товарно-матеріальних цінностей, в умовах диверсифікації видів діяльності транспортної галузі, що забезпечують формування доходів, витрат та фінансових результатів та обумовлюють зміни в структурі активів, зобов'язань, власного капіталу спрямовані на підвищення фінансової стійкості підприємств-перевізників.

3. Розроблена класифікація напрямків основної діяльності підприємств-перевізників як об'єкту обліку та внутрішнього аудиту за їх економічною сутністю на такі види: вантажні автомобільні перевезення, транспортно-експедиційна діяльність, оренда вантажних транспортних засобів,

роздрібна торгівля вантажними транспортними засобами. Яка забезпечує ефективність організації управління зростанням економічної активності.

4. Узагальнений перелік галузевих особливостей, що суттєво впливають на організацію бухгалтерського обліку підприємств-перевізників, включає: ліцензування окремих видів їх діяльності; створення автогосподарства; необхідність дотримання вимог не лише національних, але й міжнародних законодавчих актів; значний перелік основних видів діяльності, що вимагає відокремленого облікового відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів та витрат; велика питома вага транспортних засобів у складі основних засобів підприємства-перевізника; використання у господарській діяльності значної кількості різноманітних запасів; особливість обліку незавершеного виробництва, а саме відсутність його залишку на кінець звітного періоду; розтягнутість транспортного процесу у часі та просторі, що зумовлює специфіку документообігу та контролю за здійсненням транспортного процесу; необхідність ведення позабалансових рахунків; порядок визначення дати визнання доходів та витрат при наданні послуг міжнародних та внутрішніх вантажних перевезень; застосування широкого спектру різноманітних первинних документів у процесі документування діяльності підприємств-перевізників; побудова системи внутрішньовиробничого (управлінського) обліку.

5. Узагальнення результатів проведеного аналізу галузевих показників підприємств-перевізників дозволило ідентифікувати фактори, що обмежують ефективність діяльність підприємств-перевізників, зокрема таких як: жорстка конкуренція; значна зношеність рухомого складу та незначний рівень їх оновлення; вузька спрямованість бізнесу автотранспортних підприємств; дефіцит кваліфікованих працівників; низький рівень оплати праці по транспортній галузі, низька платоспроможність замовників вантажних перевезень; значний рівень дебіторської заборгованості.

6. Згрупований набір показників, необхідних для попередньої оцінки поточного стану ефективності діяльності конкретного підприємства-перевізника, до яких відносять показники забезпеченості та ефективності використання трудових, матеріальних, фінансових ресурсів підприємства-перевізника, визначено організаційні передумови внутрішнього аудиту їх діяльності.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

2.1 Організація документального забезпечення бухгалтерського обліку основної діяльності підприємств

Бухгалтерський облік, як упорядкована система узагальнення інформації про діяльність суб'єкта господарювання ґрунтується виключно на застосуванні методу документування і передбачає суцільне і безперервне документування всіх видів господарських операцій у процесі діяльності підприємств-перевізників. Дослідження стану, систематизації та вдосконалення порядку документування господарських операцій підприємствами-перевізниками, відносно окремих видів діяльності, дозволяє удосконалити усталену систему документування та документообігу діяльності підприємств-перевізників за виділеною типологією її видів.

Сучасне розуміння сутності первинних документів передбачає їх створення в письмовій або електронній формі, які фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження й дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [132]. До обов'язків власника (керівника) підприємства, входить затвердження розпорядчим документом переліку посадових осіб, які наділені правом підписувати первинні документи. В межах законодавства про електронні документи та електронний документообіг заслуговує уваги порівняльна характеристика використання електронних документів. Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Склад та порядок розміщення обов'язкових реквізитів електронних документів визначається Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» [148]. Копією документа на папері для електронного документа

є візуальне його подання у роздрукованому вигляді, яке засвідчене в порядку, встановленому Постановою [159]. До внесення змін у нормативні вимоги електронні документи можна було використовувати тільки за умови надання їм юридичної сили та доказовості, з обов'язковим зазначенням коду форми. В даний час такі вимоги відсутні. Крім того, знято обмеження обов'язковості запису документу, виготовленого на комп'ютері, на матеріальний носій та вимоги до виготовлення і розмітки документу відповідно до норм відповідного стандарту та кодування згідно зі затвердженою системою кодифікації, змінено також склад обов'язкових реквізитів первинних документів. Як бачимо, зміни стосуються можливості застосування електронного підпису та облікового формату документу.

В умовах подальшої комп'ютеризації обліку і лібералізації прав підприємств у сфері облікової політики передбачається здійснення документування господарських операцій з використанням самостійно виготовлених бланків [144]. Зокрема, при здійсненні господарської операції безпосередньо на комп'ютері може бути надрукований той чи інший первинний документ. Однак самостійно виготовлені облікові формати документів повинні містити реквізити типових або спеціалізованих форм, якщо вони не мають статусу бланків суворого обліку.

Порядок обліку та документування перевезень автомобільним транспортом регулюється Правилами [160] та Положенням [132]. Відповідно до запропонованої нами облікової класифікації вантажних перевезень (табл.1.1), вантажні перевезення слід розглядати як послугу, а для її облікового відображення у якості першооснови застосовується договір транспортного перевезення. На підставі проведеної автором [210, с. 220-226] систематизації умов договорів внутрішніх та міжнародних вантажних перевезень з точки зору бухгалтерського обліку та оподаткування, проаналізовано вплив кожної із умов договору не лише на законодавче регулювання правових відносин між

суб'єктами господарювання, а і на порядок ведення бухгалтерського та податкового обліку підприємств-перевізників в цілому.

Адже міжнародна і національна законодавчі та облікові практики диференціюють договори залежно від змісту операцій, що здійснюються. Відповідно, визначення змісту господарської операції, як то перевезення вантажів у внутрішньому сполученні, перевезення вантажів у міжнародному сполученні, міжнародні транспортні перевезення транзитом по території України, дають змогу ідентифікувати вид господарської операції, визначити порядок оподаткування перевезення податком на додану вартість та достовірно і у повному обсязі відобразити її у бухгалтерському обліку підприємства. В Україні перевізники застосовують з режими оподаткування податком на додану вартість: за основною ставкою (20%), нульовою ставкою (0%), звільнення [120].

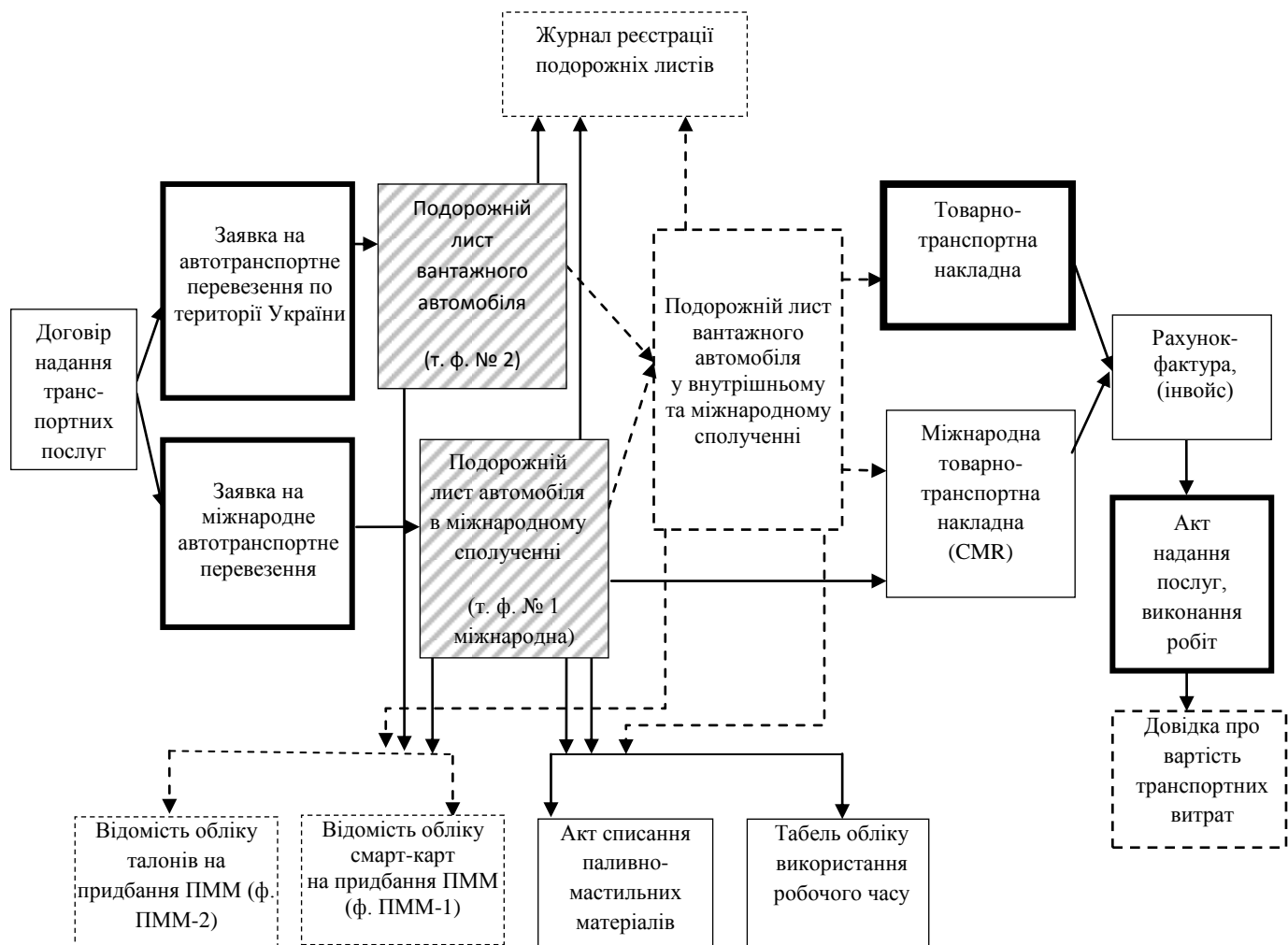
Як свідчить практика документообігу підприємств-перевізників, перелік первинних документів, що підлягають оформленню, при здійсненні вантажних автомобільних перевезень за запровадженою типологією їх облікової класифікації можна згрупувати на рис. 2.1.

Важливим кроком для впорядкування документообігу підприємств-перевізників, на нашу думку, є екстраполяція законодавчих змін та впливу перелічених договірних умов у [210, с.220-226] на подальший порядок документального оформлення вантажних перевезень на території України та за кордоном. Витяг із узагальненої та доповненої нами у ході дослідження схеми документообігу підприємств-перевізників наведено на рис.2.2



Рис. 2.1 Елемент узагальненої системи документування при здійсненні вантажних автомобільних перевезень

Джерело: систематизовано автором



Умовні позначення:

- діючі облікові формати документів;
- вдосконалені облікові формати документів;
- запропоновані облікові формати документів;
- облікові формати документів, виключені з документообігу шляхом заміни

Рис. 2.2. Елемент зіставлення діючого та вдосконаленого документообігу підприємств (з урахуванням галузевої специфіки)

Джерело: розроблено автором [53, с.207-210]

Зокрема, заявка на перевезення вантажів по території України повинна містити наступні реквізити: назва документу, місце складання, номер автотранспортного засобу, прізвище, ім'я, по батькові водія, маршрут руху, вантаж, вартість вантажу, вантажовідправник, дата, час та адреса завантаження,

розвантаження, вантажоодержувач, відповідальна особа при розвантаженні, необхідний рухомий склад, узгоджена сума фрахту, терміни та умови оплати.

У заявці на міжнародне автоперевезення до перелічених реквізитів заявки на автоперевезення в межах України, доцільним є відображення наступної інформації: назва документу, місце складання, № автотранспортного засобу, прізвище, ім'я, по батькові водія, маршрут руху, вантаж, вартість вантажу, вантажовідправник, дата, час та адреса завантаження, розвантаження, вантажоодержувач, відповідальна особа при розвантаженні, необхідний рухомий склад, узгоджена сума фрахту, спосіб завантаження, пункти митного оформлення, митний перехід (у зв'язку із специфікою оподаткування податком на додану вартість, суцільної міжнародної послуги), адреса митної очистки, порядок оплати, порядок застосування штрафних санкцій за простій. Крім того, обов'язковими є відмітки у заявці про необхідність печаток СЕС, екології, радіології інших висновків залежно від вимог власника вантажу.

При формуванні рахунку-фактури та акту виконаних робіт підприємству доцільно доповнити перелік загальнообов'язкових реквізитів інформацією щодо всього маршруту, переліку товарно-транспортних накладних та товарно-транспортних накладних у міжнародному сполученні (CMR), на підставі яких виставлено рахунок, сформовано акт виконаних робіт, державний номер автотранспортного засобу, прізвище, ім'я, по батькові водія.

Враховуючи, що однією із найважливіших ділянок організації бухгалтерського обліку підприємств-перевізників є визначення облікової політики підприємства щодо оформлення відряджень та визнання витрат на відрядження як складової собівартості міжнародних та внутрішніх вантажних перевезень, відповідно, наступним елементом системи документування підприємств-перевізників, що, на нашу думку, потребує дослідження та систематизації, є система документування витрат на відрядження. За даними проведеного аналізу структури витрат групи підприємств-перевізників друге місце за питомою у складі витрат займають саме витрати на відрядження у складі інших операційних витрат (від 23% до 62%).

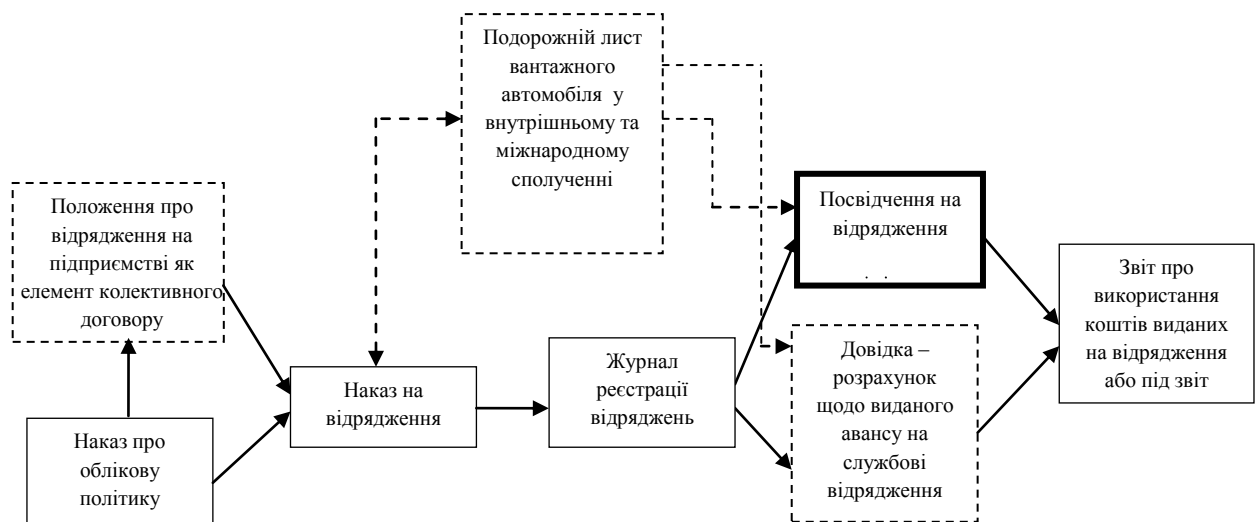
Окрім витрат, які вимагають обов'язкового документального підтвердження їх вартості, суттєву питому вагу у складі витрат на відрядження підприємств-перевізників займають витрати, документальне підтвердження яких не вимагається (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України та за її межами, але не більше законодавчо встановлених сум, ПКУ [120], розрахованих на базі розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на перше січня звітного податкового року, в розрахунку на добу.

З метою упорядкування документального оформлення відряджень на підприємствах-перевізниках та достовірного відображення витрат на відрядження у бухгалтерському, управлінському та податковому обліку підприємства, доцільно розробити та запровадити власну схему документування зазначених витрат.

В першу чергу, письмове визначення політики підприємства щодо відряджень, на наш погляд, доцільно передбачити у Наказі про облікову політику, вказавши на необхідність затвердження на підприємстві-перевізнику Положення про відрядження. Положення про відрядження на підприємствах-перевізниках, на нашу думку, має регламентувати, зокрема: порядок відправлення працівника у відрядження; терміни представлення звітів про використання коштів наданих на відрядження або під звіт; терміни їх затвердження керівництвом підприємства; розміри добових для відряджень у межах території України, та для закордонних відряджень; порядок, процедуру відшкодування витрат на відрядження; інші важливі питання, щодо відправлення працівника у відрядження, які потребують регулювання, та не визначені однозначно в силу галузевої специфіки; порядок документування відряджень на підприємстві, розробка схеми документообігу; порядок відображення у бухгалтерському обліку витрат на відрядження; порядок відображення у податковому обліку витрат на відрядження.

Вказане Положення – локальний акт регламентування обліку підприємств-перевізників, який, як правило, базується на колективному договорі. Слід зауважити, що необхідність укладення останнього, незалежно від організаційно-правової форми суб'єкта господарювання, набуває суттєвого значення в умовах чинності третього розділу ПКУ [120]. Безперечно, саме цей документ встановить взаємні обов'язки сторін щодо регулювання виробничих, трудових, соціально-економічних відносин на підприємствах-перевізниках. Саме наявність відповідних норм, положень у колективному договорі дозволить керівнику підприємства-перевізника обґрунтувати правомірність включення до витрат у бухгалтерському та податковому обліку підприємства будь-яких необов'язкових виплат (доплат, премій, відшкодувань), або збільшення їх розміру.

Узагальнена та доповнена нами у ході дослідження схема документування службових відряджень на підприємствах-перевізниках наведена на рис.2.3.



Умовні позначення:

- діючі облікові формати документів
- запропоновані облікові формати документів
- вдосконаленні облікові формати документів

Рис. 2.3 Елемент зіставлення діючого та вдосконаленого документування службових відряджень на підприємствах (з урахуванням галузевої специфіки)
Джерело: розроблено автором [52, с.87-91]

Відповідно до умов, зазначених у Наказі про облікову політику та Положенні про відрядження, наведена схема підтверджує, що при безпосередньому документуванні процесу відрядження основою є складений відділом кадрів підприємства наказ про направлення у відрядження. Останній підлягає обов'язковій фіксації у журналі реєстрації відряджень, що ведеться на підприємстві. У вказаному документі обов'язковими є наступні реквізити: пункт призначення, назва підприємства, куди направлено працівника, термін відрядження, мета відрядження та умови перебування.

Наступним документом, який, є необхідним для впровадження на підприємствах-перевізниках, є довідка-розрахунок щодо виданого авансу на внутрішні та закордонні службові відрядження працівників. Враховуючи вимоги Закону України [144] та Положення [132], зазначений документ повинен містити такі реквізити: назва документу; дата і місце складання; назва, код підприємства, від імені якого складено документ; номер документу; підстава для здійснення операції; дані щодо особи одержувача; зміст господарської операції; посада, прізвище особи, відповідальної за здійснення та оформлення господарської операції.

У довідці-розрахунку щодо виданого авансу на внутрішні та закордонні службові відрядження працівників для розкриття змісту господарської операції нами запропоновано наступні статті витрат на службові відрядження: добові по території України; закордонні добові; витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів, запчастин, тощо; єдиний збір; плата за дороги (при здійсненні вантажних перевезень по території країн членів Євросоюзу); непередбачені витрати на ремонт транспортних засобів; інші витрати пов'язані із доставкою вантажу, згідно заявки. Суми, розраховані у довідці, є орієнтовними, тобто визначеними на підставі наказу на відрядження. Зрозуміло, що під час службового відрядження деякі суми будуть відрізнятися від орієнтовно зазначених у довідці-розрахунку. Однак, на нашу думку, суттєвість

значення цього документу полягає саме у визначенні та конкретизації статей та лімітів, за якими підприємство-перевізник відшкодуватиме витрати, понесені під час службового відрядження працівником підприємства.

Для підприємств-перевізників посвідчення про відрядження є необхідним документом, що підтверджує суму добових, при цьому сама форма вимагає удосконалення та впровадження додаткових реквізитів. Так, наприклад, при відрядженні до країн, для в'їзду на територію яких громадяни України повинні отримати візи, строк відрядження, а відповідно, і сума добових, визначається за відмітками уповноваженої посадової особи Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті, або документі що його заміняє. В свою чергу, у випадку відрядження по території України або до країн, в'їзд на територію яких не потребує наявності візи, строк відрядження визначається згідно із наказом про відрядження, та відповідним первинними документами ПКУ [120]. Наявність лише наказу на відрядження для підтвердження розрахунку суми добових може призвести до зловживань з боку працівників підприємства та до виникнення непорозумінь при перевірці контролюючих органів. Тобто, підприємству необхідний такий первинний документ, що задовольняв би усім вимогам нормативних документів, які регулюють бухгалтерський та податковий облік на підприємстві. На нашу думку, таким документом має бути посвідчення про відрядження, однак доповнене та удосконалене. Воно, зокрема, має містити такі обов'язкові реквізити: назва документу; дата і місце складання; назва, код підприємства, від імені якого складено документ; номер документу; підстава для здійснення операції; дані про документ, що засвідчує особу одержувача; зміст господарської операції (розрахунок добових витрат по території України; розрахунок добових витрат за кордоном); обсяг господарської операції (кількість днів, добові за одну добу, загальна сума добових); одиниця виміру господарської операції; посада, прізвище особи, відповідальної за здійснення та оформлення господарської операції.

Крім того, в удосконаленій нами формі посвідчення про відрядження доцільно дозволити застосування відбитку штампу у місці відрядження (а не лише печатки), особливо при здійсненні закордонних відряджень до країн з безвізовим режимом. Зрозуміло, що порядок застосування запропонованих та удосконалених нами форм та самі шаблони форм необхідно передбачити та навести у Положенні про відрядження на підприємстві.

Відповідно до Порядку [165] кінцевий розрахунок з працівником (водієм) здійснюється на підставі поданого та затвердженого звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт. Якщо для остаточного розрахунку за відрядженням необхідно виплатити працівнику додаткові кошти, враховуючи галузеву специфіку, виплата здійснюється в національній валюті України за офіційним обмінним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день погашення заборгованості. Виплата зазначених коштів має здійснюватися до закінчення третього банківського дня після затвердження керівником звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт. Таким чином, суттєвою є дата затвердження керівником підприємства-перевізника звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, саме на цю дату заборгованість, що виникла по відрядженню, вважається узгодженою та підлягає відображенню у бухгалтерському обліку підприємства.

Наступним видом діяльності підприємств-перевізників, процес документування якого є найменш законодавчо регламентованим, є інша допоміжна діяльність у сфері транспорту а саме: транспортно-експедиційні послуги, організація перевезень вантажів, тощо. Відсутність узагальненого чіткого та ясного вирішення практичних та теоретичних питань, які стосуються правового та облікового регулювання діяльності експедиторів, процесу надання ними послуг, взаємодії між експедитором та замовником вимагає додаткового вивчення організаційно-правових аспектів ТЕД, адже більшість нормативно-

правових актів, що регламентують діяльність експедиторів на території України, лише непрямо та опосередковано стосуються процесу роботи експедиторів.

Умови договорів транспортного експедирування визначаються за домовленістю сторін, якщо не встановлено законодавством. Можна виділити наступні істотні умови договорів транспортного-експедирування: відомості про сторони договору (місцезнаходження, код ЗКПО (для юридичних осіб), ідентифікаційний код (для фізичних осіб); у випадку коли стороною договору є фізична особа, згода суб'єкта персональних даних на обробку персональних даних; вид послуги експедитора; вид і найменування вантажу; права, обов'язки та відповідальність сторін; розмір плати експедитору; порядок розрахунків; пункти відправлення й призначення вантажу; порядок узгодження зміни маршруту, виду транспорту, вказівок замовника; строк виконання договору; умови, щодо яких за заявою хоча б однієї із сторін має бути досягнуто згоди.

Укладення договору надання послуг є можливим за наявності у експедитора транспортних засобів, контейнерів, складських приміщень, що дозволяє надати транспортно-експедиційні послуги та передбачає надання послуг безпосередньо експедитором або третьою особою, при цьому відповідальність перед замовником за виконання договору повною мірою покладається на експедитора.

У рамках договору транспортного експедирування експедитор може виступати як посередник, діючи від імені клієнта, у цьому випадку він не є стороною у договорі з третьою стороною, за таких умов, відповідно, договір транспортного експедирування складатиметься із врахуванням положень договорів доручення, або агентського договору – експедитор виступає як повірений і зобов'язаний подати звіт про виконання доручення й підтвердні документи, якщо це передбачено умовами договору й характером доручення, що дозволяє трактувати вказаний транспортно-експедиційний договір за

економічною суттю договором комісії. У будь якого випадку суть таких операцій транспортного експедитора полягає у посередництві.

Договір може бути змішаним за умови надання послуг з перевезення особисто, а експедирування – від імені клієнта. У цьому випадку експедитор, маючи власні виробничі потужності, у разі потреби придбаває послуги третіх осіб з метою надання необхідного комплексу транспортно-експедиційних послуг. Однак залучення експедитором третіх осіб у межах договорів транспортного експедирування є неминучим, якщо за умовами договору експедитор зобов'язаний виконати транспортно-експедиційні роботи, при цьому можна виділити два випадки:

– у договорі транспортного експедирування не закріплено обов'язок експедитора укладати договори на перевезення. За зазначених умов, експедитор з метою виконання своїх зобов'язань має право укласти договори з перевізниками на свій розсуд. Тобто, він зможе залучити до виконання договорів транспортного експедирування третіх осіб на підставі свого права а не обов'язку.

– у договорі транспортного експедирування прямо передбачено обов'язок експедитора укладати із третіми особами договори на перевезення. За умовами даного договору транспортного експедирування укладення експедитором договорів із третіми особами буде наслідком виконання ним узятих обов'язків за зазначеним договором.

Відповідно, у першому та другому випадку експедитор укладає договір із перевізником, але наслідки укладення таких договорів будуть різними. У першому випадку експедитор є відповідальним за доставку вантажу вчасно та належним чином до місця призначення. Тоді як у другому випадку експедитор за це не відповідає. Тобто, все відбувається, як за договором комісії, за загальним правилом якого комісіонер (експедитор) не відповідає перед

комітентом (клієнтом) за невиконання третіми особами зобов'язань, крім випадків вибору ненадійної третьої особи – контрагента.

Систематизований та узагальнений нами порядок документування та облікового відображення транспортно-експедиційних послуг в залежності від економічної сутності договорів транспортного-експедирування наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Систематизація переліку документів, що підлягають оформленню у контексті договору транспортного експедирування

| Перелік документів за видами договорів транспортного експедирування | | | | |
|--|---|--|---|--|
| Джерело створення первинних документів | | Стандартний договір надання транспортно-експедиційних послуг | Договір надання посередницьких послуг | Змішаний договір транспортного експедирування |
| | Суб'єкт господарювання резидент залучений до виконання договору транспортного експедирування, як у статусі перевізника, так і експедитора. | Договір, заявка, рахунок, товарно-транспортна накладна, CMR, подорожній лист у внутрішньому, міжнародному сполученні, акт виконаних робіт. | Договір, заявка, рахунок, товарно-транспортна накладна, CMR, акт виконаних робіт. | Залежно від умов договору одним із передбачених варіантів. |
| | Суб'єкт господарювання не резидент залучений до виконання договору транспортного експедирування, як у статусі перевізника, так і експедитора. | Договір, заявка, рахунок, ТТН, CMR, подорожній лист у внутрішньому, міжнародному сполученні, акт виконаних робіт. | Договір, заявка, рахунок, CMR, акт виконаних робіт, довідка про підтвердження що нерезидент є резидентом країни, з якою у України укладено міжнародний договір. | Залежно від умов договору одним із передбачених варіантів |
| | Суб'єкт господарювання, який за умовами договору транспортного експедирування виступає експедитором. | Договір, заявка, рахунок, товарно-транспортна накладна, CMR, подорожній лист у внутрішньому, міжнародному сполученні, акт виконаних робіт. | Договір, заявка, рахунок, акт на суму винагороди транспортного експедитора. | Залежно від умов договору одним із передбачених варіантів |

Джерело: систематизовано автором

Згідно табл. 2.1 порядок документального оформлення ТЕД залежить від суті договору транспортного експедирування. Так, у випадку укладення договору надання послуг вся відповідальність покладається на експедитора, що і обумовлює необхідність формування повного пакету документів, що підтверджують здійснення перевезення. Відповідно, на нашу думку, за вказаним договором доходи та витрати транспортного експедитора підлягають відображенню у повній сумі, а фінансовий результат господарської операції визначатиметься як їх дельта [54, с.232-236].

В той час як за посередницьким договором основним документом який підлягає оформленню є складений експедитором акт на суму винагороди, що згідно загальноприйнятої методики облікового відображення господарських операцій за договорами комісії, у складі доходів підприємства-перевізника слід відобразити виключно суми експедиційної винагороди, а у складі витрат – суму витрат, пов'язаних із отриманням останньої.

Очевидно, що укладення договору транспортної експедиції від імені замовника (посередницький договір) значно спрощує документообіг між всіма учасниками процесу перевезення та дозволяє достовірно відобразити вказану господарську операцію у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності експедитора. Однак на практиці така схема роботи у межах договору транспортного-експедирування зустрічається рідко, в першу чергу з ініціативи самого експедитора, тим паче за умови відсутності у останнього виробничих потужностей та, відповідно, можливості надати послуги без залучення третіх осіб.

Аналізуючи узагальнений і систематизований нами порядок документування транспортно-експедиційних послуг у (табл.2.1), слід відмітити, що, не залежно від виду укладеного договору на надання транспортно-експедиційних послуг, факт надання послуг експедитора при перевезенні вантажів, згідно вимог чинного законодавства, підтверджується єдиним

транспортним документом, або комплектом документів, які підтверджують шлях проходження вантажу від пункту його відправлення до пункту його призначення, зокрема товарно-транспортною накладною, та міжнародною автомобільною накладною (CMR). Без оформлення зазначених документів експедиторська послуга не може вважатися виконаною для замовника. Як товарно-транспортна накладна, так і автомобільна накладна у міжнародному сполученні (CMR) містять інформацію, щодо ідентифікації власника вантажу (замовника) та перевізника.

Однак при цьому слід відмітити відсутність у діючих шаблонах вищевказаних транспортних документів будь-якої інформації щодо експедитора, як то: реквізитів транспортного-експедитора, підписів відповідальних осіб транспортного-експедитора, штампів, печаток, тощо. Зазначений стан справ є наслідком невідповідності існуючих форм транспортної документації їх переліку сучасному етапу розвитку транспортної галузі України та Європейським стандартам. Це є додатковою підставою для можливого перегляду та удосконалення діючої транспортної документації на законодавчому рівні, що дозволить досягнути прозорості та чіткого регламентування процесу організації перевезення в цілому[54, с.232-236].

Наступним, одним із найпоширеніших напрямів господарської діяльності підприємств-перевізників, документування якого потребує висвітлення та узагальнення, є орендні операції, зокрема передача у оренду власних транспортних засобів з метою отримання прибутку.

Документи, що засвідчують факт здійснення господарської операції з оренди транспортних засобів включають:

- договір, оформлений із описом істотних умов;
- акт приймання-передачі вантажного транспортного засобу в оренду;
- рахунок, що надається орендодавцем для оплати послуг;
- акт приймання-передачі наданих послуг (оренда автотранспорту);

- подорожній лист вантажного автомобіля у внутрішньому, міжнародному сполученні, товарно-транспортні накладні, CMR (у випадку укладення договору оренди вантажного транспортного засобу з екіпажем);

- інші документи, які підтверджують надання послуг.

Крім того, обов'язковою умовою передачі автомобіля в оренду, є надання орендодавцем орендареві технічної документації на такий транспортний засіб. Відповідно, для визначення сутності орендної операції, з метою її подальшого облікового відображення, першоосною є зміст договору оренди. Щодо орендних операцій, як напрямку господарської діяльності підприємств-перевізників, предметом договору оренди, безумовно, є вантажний транспортний засіб із класифікацією на:

- договір оренди вантажного транспортного засобу;
- договір оренди вантажного транспортного засобу з екіпажем.

Порядок укладення визначених договорів залежить від статусу сторін договору. У випадку участі у договорі оренди фізичної особи, останні підлягають обов'язковому нотаріальному посвідченню. Крім того, саме на цьому етапі визначається місце постачання послуг, що у майбутньому матиме вплив на виникнення об'єкта оподаткування податком на додану вартість зазначеної послуги. Таким чином, місцем постачання послуг з оренди автомобільних транспортних засобів є місце реєстрації постачальника таких послуг. Можна виділити наступні істотні умови договорів оренди вантажних транспортних засобів: об'єкт оренди (склад та вартість майна з врахуванням індексації), строк, на який укладається договір оренди, орендна плата із врахуванням індексації, порядок використання амортизаційних відрахувань, порядок використання транспортних засобів, відновлення та ремонт орендованого майна та умови його повернення. Визначаючи об'єкт оренди у договорі оренди транспортного засобу, слід конкретизувати найменування, марку автотранспортного засобу, державний номер, рік випуску, колір, номер шасі, реквізити технічного паспорту автомобіля. При цьому, згідно Порядку [158], за бажанням власника транспортного засобу –

фізичної особи надати право керування таким транспортним засобом іншій фізичній особі чи за бажанням фізичної або юридичної особи, якій власник транспортного засобу передав у встановленому порядку право користування, підрозділ Державтоінспекції видає за зверненням такого власника тимчасовий реєстраційний талон на строк, зазначений у його заяві, або документах, які підтверджують право користування і (або) розпорядження транспортним засобом. Про це робиться відмітка у технічному паспорті автомобіля, адже орендар самостійно здійснює використання транспортного засобу у своїй діяльності та має право без згоди орендодавця укладати від свого імені договори перевезення, та інші договори відповідно до видів діяльності, для здійснення яких було залучено транспортні засоби.

Предметом договору оренди вантажного транспортного засобу може бути встановлено, що він передається у найм з екіпажем, який його обслуговує, що вимагає додаткової деталізації умов договору щодо безпосереднього визначення прізвища, імені, по батькові водія, наявність відмітки, що свідчить про право керування транспортним засобом відповідної категорії, стажу керування вантажним транспортним засобом, представлення у вигляді додатку до договору копії водійських прав. Крім того, додатково можливе визначення конкретного переліку послуг у договорі для забезпечення екіпажем кваліфікованого використання транспортного засобу. Управління та технічна експлуатація вантажного транспортного засобу, переданого у найм з екіпажем, здійснюються безпосередньо його екіпажем, при цьому екіпаж не припиняє трудових відносин з орендодавцем, відповідно, витрати на його утримання відображає теж орендодавець. У договорі оренди транспортного засобу з екіпажем можуть бути передбачені інші додаткові умови за домовленістю сторін.

Розподіл обов'язків між сторонами стосовно підтримання об'єкту оренду у технічно справному стані та належному зовнішньому вигляді, забезпечення надійності, економічності, безпеки руху та екологічної безпеки, залежить від сутності операції та

здійснює істотний вплив на порядок облікового відображення та аудиту вказаного напрямку діяльності підприємства-перевізника. Так, технічне обслуговування транспортного засобу, тобто комплекс операцій щодо підтримки робото здатності, справності транспортного засобу під час використання за призначенням, зберігання та транспортування, здійснюється, як правило, за рахунок орендаря. Аналогічна ситуація із сезонним технічним обслуговуванням, яке проводиться для підготовки транспортного засобу до використання у в осінньо-зимових чи весняно-літніх умовах. Ще одним видом обслуговування, яке не належить до реконструкції, модернізації, технічного переобладнання та інших видів поліпшення транспортного засобу, та здійснюється як правило за рахунок орендаря, є щоденне обслуговування транспортного засобу. Щоденне обслуговування проводиться після роботи з метою підготовки транспортного засобу до подальшої експлуатації та включає: перевірку технічного стану, виконання робіт щодо підтримання належного зовнішнього вигляду, заправлення експлуатаційними рідинами, усунення виявлених несправностей, санітарну обробку транспортного засобу, за потребою, але обов'язково перед технічним обслуговуванням чи ремонтом проведення прибирання та мийки транспортного засобу. Поточний ремонт переданого у оренду об'єкта, проводиться орендарем за потребою згідно із результатами діагностування технічного стану транспортного засобу, або за наявності несправностей, і призначений для забезпечення або відновлення його технічних характеристик, якщо інше не встановлено умовами договору.

В свою чергу, капітальний ремонт переданого у оренду об'єкта, виконується за потреби орендодавцем за свій рахунок, або за рахунок орендаря, в рахунок орендної плати, згідно умов передбачених умовами договору, згідно з результатами діагностики технічного стану, і призначений для продовження строку експлуатації транспортного засобу.

Ще однією із істотних умов орендних операцій підприємств-перевізників, на нашу думку, є страхування транспортних засобів переданих у оренду, що обумовлено

обов'язковістю таких видів страхування, як: особисте страхування від нещасних випадків на транспорті та страхування цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів. Відповідно, при укладенні договору оренди транспортного засобу доцільно передбачити обов'язковість страхування транспортного засобу за рахунок орендодавця. При цьому відповідальність орендаря за шкоду, яка може бути завдана іншій особі у зв'язку із використанням вантажного транспортного засобу у господарській діяльності останнього, встановлюється додатково.

Організаційні засади документування роздрібної та оптової торгівлі вантажними транспортними засобами регламентуються ГКУ [38], ЦКУ [211], ПКУ [120] та іншими. Зазначені законодавчі акти передбачають постановку Державтоінспекцією у порядку, встановленому Міністерством Внутрішніх Справ, на облік суб'єктів господарювання, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю автомобілями всіх типів, марок і моделей, причепами, напівпричепами, іншими транспортними засобами вітчизняного та іноземного виробництва та їх складовими частинами, що мають ідентифікаційні номери. Державтоінспекція формує та веде реєстр таких суб'єктів господарювання, встановлюючи вимоги щодо забезпечення відповідності приміщення (об'єкта торгівлі) умовам зберігання, передпродажної підготовки, продажу та сервісного обслуговування транспортних засобів та їх складових частин, що мають ідентифікаційні номери, які відповідають вимогам нормативно-правових актів з питань охорони праці, здоров'я та навколишнього природного середовища, протипожежної безпеки, а також санітарних норм.

Зважаючи на діючий механізм регулювання визначеного виду діяльності, як зазначалось у п.1.1, існує два можливих варіанти подій: реєстрація підприємства в установленому законодавством порядку у департаменті Державтоінспекції, або продаж із залученням за відповідну плату уповноваженого дилера, що вплине, відповідно, на порядок документування зазначених господарських операцій. Так, за умови реєстрації підприємства-

перевізника у департаменті Державтоінспекції та при самостійному здійсненні продажу вантажного транспортного засобу підприємство-перевізник має оформити наступний перелік документів: договір купівлі-продажу транспортного засобу; довідку-рахунок; акт приймання-передачі транспортного засобу; експертний висновок, або витяг щодо залишкової вартості транспортного засобу на дату продажу; запис у журналі реєстрації обліку надходження і реалізації або передачі для реалізації транспортних засобів; копія сертифікату відповідності; видаткова накладна. У випадку продажу транспортного засобу із залученням іншого суб'єкта господарювання підприємство-перевізник має оформити наступні документи: договір комісії; акт технічного стану вантажного транспортного засобу; акт приймання-передачі транспортного засобу на комісію, з комісії; експертний висновок, або витяг щодо залишкової вартості транспортного засобу на дату продажу; звіт комісіонера; акт виконаних робіт комісіонера; сертифікат відповідності; договір купівлі-продажу; видаткова накладна.

За даних умов довідка-рахунок підлягає оформленню суб'єктом господарювання, що має дозвіл на здійснення оптової та роздрібною торгівлі транспортними засобами. Слід зазначити, що довідка-рахунок є обов'язковим документом, який підлягає оформленню суб'єктом господарювання для продажу вантажних транспортних засобів та їх складових частин, що мають ідентифікаційні номери. Бланки довідок-рахунків та відповідно номерні знаки для разових поїздок, номерні знаки "Транзит" є документами суворої звітності і повинні зберігатися підприємством-перевізником відповідно до вимог законодавства. Усі графи довідки-рахунка заповнюються друкарським способом або від руки одним почерком, підписуються відповідальною особою суб'єкта господарювання та скріплюються круглою печаткою. У графу "вартість", відповідно, вноситься вартість продажу транспортного засобу або його складової частини, що має ідентифікаційний номер, у грошовій одиниці України. Забезпечення суб'єктів господарювання бланками довідок-рахунків та

номерними знаками для разових поїздок, номерними знаками "Транзит" здійснюється відповідно Державтоінспекцією в установленому законодавством порядку. У разі реалізації транспортного засобу за відповідним дорученням довідка-рахунок, акт приймання-передачі і біржова угода видаються на ім'я юридичної або фізичної особи, від імені якої діє представник. Крім того, обов'язковою є наявність у комплекті документів, при відчуженні транспортного засобу, сертифікату відповідності, що обумовлено наявністю дорожніх транспортних засоби у переліку продукції яка підлягає обов'язковій сертифікації на території України.

Серед умов, які підлягають обов'язковій деталізації у договорі купівлі-продажу вантажних транспортних засобів, слід відмітити: найменування товару; ціна; умови придбання; перелік основних технічних характеристик транспортних засобів та їх складових частин, що мають ідентифікаційні номери; дата виготовлення; гарантійні зобов'язання виробника (продавця); строк служби транспортного засобу та його складових частин, що мають ідентифікаційні номери, відомості про необхідні дії споживача після закінчення такого строку, а також про можливі наслідки в разі невиконання зазначених дій; правила та умови ефективного і безпечного використання транспортного засобу та його складових частин, що мають ідентифікаційні номери; сертифікація відповідності транспортного засобу та його складових частин, що мають ідентифікаційні номери; найменування та адреса виробника (дистриб'ютора, уповноваженого дилера, продавця) і суб'єкта господарювання, який проводить гарантійний ремонт та післяпродажне обслуговування транспортного засобу.

Таким чином, в результаті аналізу існуючої системи документального забезпечення бухгалтерського обліку підприємств-перевізників нами систематизовано порядок документування господарських операцій за кожним диференційованим напрямком діяльності підприємств-перевізників, виходячи із їх економічної сутності.

2.2 Особливості облікового відображення витрат основної діяльності підприємств

Основними документами, що регламентують порядок, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку підприємств-перевізників інформації про витрати, є П(С)БО 16 [125], П(С)БО 9 [131], Методичні рекомендації [92], лист Міністерства Фінансів України [171]. Зазначений лист коментує невідповідність п.19 Методичних рекомендацій [92], складу матеріальних витрат та п.18 Методичних рекомендацій [92] щодо класифікації відсотків по запозиченням у якості фінансових витрат.

За П(С)БО 16 [125] витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за виключенням зменшення капіталу внаслідок вилучення, або розподілу між власниками) за умови можливості їх достовірної оцінки.

Економічний підхід до визначення витрат походить від їх економічної природи (як витрат на відтворення ресурсів, що використовуються), не зважаючи на характер та джерело відшкодування. Згідно визначеного підходу до витрат слід віднести витрати, пов'язані з поточною діяльністю підприємства, в тому числі і непродуктивні витрати.

У обліковому аспекті визнання витрат у періоді відбувається одночасно із визнанням доходу, з отриманням якого вони пов'язані. Відображення витрат у бухгалтерському обліку підприємства-перевізника відбувається при можливості їх достовірної оцінки та обумовлене або зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення, або розподілу власниками). Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, витрати підлягають визнанню шляхом

систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами. За визначених умов окремі види основної діяльності підприємств-перевізників підлягають розгляду як об'єкт витрат, з метою визначення особливостей їх облікового відображення.

Згідно МСФЗ [98] підприємство має представляти аналіз доходів та витрат використовуючи класифікацію, яка базується на: характері доходів і витрат, або на їх функціях в рамках підприємства. НП(С)БО 1 [168] передбачає паралельне застосування вказаних класифікацій. Відповідно, аналіз, оцінку витрат підприємством-перевізником доцільно здійснювати на підставі їх класифікації відповідно до характеру витрат, або їх функціонального призначення у межах видів діяльності підприємства. Класифікація витрат за функціональною ознакою вимагає додаткової інформації, щодо характеру витрат з метою підтвердження об'єктивності їх розподілу та відображення. Перевагами класифікації за характером витрат («елементами витрат» відповідно до МСФЗ [98]) є простота для використання на невеликих підприємствах-перевізниках, відсутність суб'єктивного підходу при розподілі витрат, що обумовлює більшу об'єктивність. В свою чергу, перевагою методу функціонального розподілу є забезпечення користувачів звітності більш доцільною інформацією, однак при цьому є велика ймовірність суб'єктивного підходу щодо розподілу витрат. Деталізація субрахунків, має відповідати виділеним видам вантажних перевезень, видам договорів надання транспортно-експедиційних послуг, сутності орендних операцій, узагальнених на рис. 2.4.

Так, для відображення витрат операційної діяльності підприємств-перевізників у бухгалтерському обліку [117] передбачено рахунки: 90 «Собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг)»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності». Для забезпечення організації аналітичного обліку витрат за запропонованими нами видами діяльності підприємств-перевізників, пропонуємо для послуг з вантажних перевезень відкриття аналітичного субрахунку



Рис. 2.4 Схема узгодження рахунків аналітичного обліку відображення витрат підприємств-перевізників за основними видами діяльності

Джерело: розроблено автором

9031 «Собівартість наданих послуг з вантажних перевезень». Відповідно, для обліку транспортно-експедиційних послуг у сфері транспорту слід передбачити аналітичний субрахунок 9032 «Собівартість наданих транспортно-експедиційних послуг», орендних операцій – аналітичний субрахунок 9033 «Собівартість наданих послуг оренди вантажних транспортних засобів».

Витрати за операціями торгівлі вантажними транспортними засобами, запасними частинами та іншими цінностями придбаними для продажу, слід відображати із використанням субрахунку 943 «Собівартість реалізованих власних вантажних транспортних засобів, запасних частин, інших цінностей».

Відповідно до загальноприйнятої практики, витрати операційної діяльності підприємств-перевізників групуються за наступними економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати та в обліку відображаються із використанням 8 класу рахунків. До складу матеріальних витрат підприємств-перевізників включається вартість витрачених у процесі здійснення діяльності: комплектуючих; палива, енергії; запасних частин; допоміжних та інших матеріалів. До складу елемента витрати на оплату праці включаються заробітна плата, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. Відповідно, відрахування на соціальні заходи включають: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи. Амортизаційні витрати складаються із сум нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів. Інші операційні витрати, включають витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу попередніх елементів, зокрема, витрати на відрядження, послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, тощо.

Групування операційних витрат підприємств-перевізників за функціональним методом передбачає наступну класифікацію витрат: виробнича собівартість перевезень, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Серед статей калькуляції виробничої собівартості, на нашу думку, слід виділити наступні: прямі матеріальні витрати; автомобільні шини; прямі витрати на оплату праці; витрати на відрядження; витрати на страхування; витрати на ремонт; прямі витрати на амортизацію; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

До складу статті «Прямі матеріальні витрати» доцільно включити вартість паливно-мастильних та інших матеріалів із врахуванням транспортних витрат, що використані як безпосередньо на виконання перевезень (робіт, послуг), так і на технологічні операції підготовки рухомого складу до експлуатації.

Стаття «Автомобільні шини» узагальнюватиме інформацію щодо витрат, пов'язаних із експлуатацією (заміна, встановлення, ремонт, наварка).

Стаття калькуляції «Прямі витрати на оплату праці» включає всі витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень (робіт, послуг), обчисленої згідно з діючими на підприємствах системами оплати праці.

До складу «Витрат на відрядження» включатимуться витрати на виплату добових, інші витрати (дозволи, плата за дороги, єдиний податок) витрати на відрядження водіїв, які безпосередньо здійснюють вантажні перевезення.

Витрати на страхування включають витрати на особисте страхування водіїв, страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів, страхування вантажу, транспортних засобів інші види обов'язкового страхування.

Стаття «Витрати на ремонт» формуватиметься за рахунок витрат на всі види ремонту, технічного огляду та технічного обслуговування рухомого складу підприємства-перевізника, що приймає участь у перевезеннях, витрати на поліпшення рухомого складу та забезпечення відповідності його технічного стану експлуатаційним вимогам. Дана стаття включатиме також вартість

запасних частин, пального та інших матеріалів, послуг, оплати праці працівників залучених для виконання ремонтних робіт, як господарським, так і підрядним способом.

Прямі витрати на амортизацію включають суми амортизаційних відрахувань від вартості автомобільного транспорту.

До статті калькуляції «Інші прямі витрати» доцільно включити нарахування на фонд оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих здійсненням перевезень, наданням послуг у розмірах передбачених чинним законодавством, та інші витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені на об'єкт калькулювання.

Склад статті «Загальновиробничі витрати» апріорі включає витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу, які не передбачені в попередніх статтях, а саме: витрати на утримання апарату управління виробництвом; амортизаційні відрахування та витрати на утримання основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на охорону праці, техніку безпеки; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, що включаються до собівартості виробництва.

При автоматизованій формі обліку групування витрат за альтернативними напрямками їх класифікації не потребує додаткових витрат та передбачає паралельне використання рахунків 8 та 9 класів. Облік витрат підприємств-перевізників і калькулювання фактичної собівартості перевезень здійснюється на основі одного із вказаних методів: нормативний, стандарт-костінг, позамовний або простий підрахунок витрат згідно Методичних рекомендацій [92].

Склад та порядок облікового відображення матеріальних витрат підприємств-перевізників, згрупованих за характером (елементами), при наданні послуг вантажних автомобільних перевезень наведено у додатку Л.

Окремої уваги та детального вивчення у процесі здійснення вантажних перевезень потребує організація на підприємствах-перевізниках обліку витрат, пов'язаних із списанням запасних частин, зокрема, шин та акумуляторних батарей. Шини та акумуляторні батареї є складовими транспортних засобів, які потребують періодичної заміни та, зважаючи на специфіку діяльності, підприємств-перевізників, займають значну питому вагу у складі їх витрат. Відповідно до Положення [134], операції щодо заміни шин та акумуляторних батарей не належать до реконструкції, модернізації, технічного переозброєння, інших видів поліпшення транспортного засобу та є одним із видів робіт, які необхідні для підтримки автомобіля у придатному для використання стані.

Заміна шин, як правило, носить сезонний характер, тобто протягом року на автомобіль встановлюється два комплекти шин: літні та зимові. Літні шини експлуатуються в період з березня (квітня) по листопад (грудень), зимові з січня (грудня) по лютий (березень), конкретний період заміни сезонного комплекту шин визначається наказом по підприємству, виходячи із погодних умов. Комплект шин, придатних до використання, замінені за сезонними умовами, підлягає передачі на склад підприємства для збереження. Нормативні пробіги шин встановлені Нормативними експлуатаційними нормами середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі [48]. Відповідно до Експлуатаційних Норм [48] підприємство-перевізник здійснює списання пневматичних шин, якщо фактичний пробіг пневматичних шин досягає установлених норм. Проте це не є обов'язковою, єдиною умовою для списання. Так, у випадку виявлення експлуатаційних чи виробничих дефектів, з якими пневматичні шини не допускають до експлуатації з огляду на небезпечність технічного стану, або не ремонтують через неприйнятні витрати, шини списують на підставі акта, складеного за вимогами чинних правил експлуатації шин, незалежно від того, чи відповідає їхній фактичний ресурс встановленим нормам.

Заміна акумуляторних батарей, як правило, відбувається у зв'язку із неможливістю їх подальшої експлуатації, що обумовлено незначним строком експлуатації порівняно із транспортним засобом. Нормативні строки для нормальних умов експлуатації акумуляторних батарей регулюються Експлуатаційними нормами [47].

Шини та акумуляторні батареї обліковуються у складі запасів підприємства, однак, порядок їх облікового відображення залежатиме від способу їх надходження на підприємство. Так у випадку придбання шин та акумуляторних батарей з транспортним засобом, їх вартість окремо не виділяється та включається до складу первісної вартості транспортного засобу, що підлягає амортизації. Окремо придбані шини та акумуляторні батареї (для сезонної заміни або для заміни зношених запасних частин) у бухгалтерському обліку підприємства визнаються запасами, на підставі отриманої видаткової накладної, та по мірі їх списання включаються до складу витрат підприємств-перевізників.

Видача зі складу та встановлення на автомобіль шин та акумуляторних батарей відбувається із застосуванням типової форми № М11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів». Крім того, зазначені операції фіксуються у картці обліку пробігу (наробітку) пневматичної шини та картці обліку наробітку та відстеження обігу акумуляторних батарей. Відповідно, для облікового відображення зазначених операцій підприємствам-перевізникам доцільно передбачити наступні субрахунки:

- 2071 «Шини та акумуляторні батареї на складі»;
- 2072 «Шини та акумуляторні батареї в експлуатації».

Порядок облікового відображення списання шин та акумуляторних батарей підприємствами-перевізників з урахуванням запропонованої нами аналітики рахунків наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Порядок облікового відображення руху шин та акумуляторних батарей у процесі діяльності підприємств-перевізників

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|--|---|
| | Дебет рахунків | Кредит рахунків |
| 1 | 2 | 3 |
| Оприбутковано придбані шини, акумуляторні батареї (отримано видаткову накладну) | 2071 «Шини та акумуляторні батареї на складі» | 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» 3721 «Розрахунки х підзвітними особам у національній валюті» |
| Відображено передачу шин та акумуляторних батарей зі складу в експлуатацію (оформлена накладна-вимога на відпуск матеріалів) | 2072 «Шини та акумуляторні батареї в експлуатації» | 2071 «Шини та акумуляторні батареї на складі» |
| Відображено передачу знятих з транспортних засобів шин та акумуляторних батарей на склад | 2071 «Шини та акумуляторні батареї на складі» 209 «Інші матеріали» | 2072 «Шини та акумуляторні батареї в експлуатації» |
| Отримано послуги сторонніх організацій, щодо утилізації шин та акумуляторних батарей (акт виконаних робіт) | 91 «Загальновиробничі витрати» | 6851 «Розрахунки з іншими кредиторами у національній валюті» |
| Списання шин та акумуляторних батарей | 23 «Виробництво» | 2071 «Шини та акумуляторні батареї на складі» |

Примітка: у таблиці жирним шрифтом виділено запропоновані рахунки

Що стосується шин, то, як зазначалось, у зв'язку із сезонним характером їх використання, у бухгалтерському обліку підприємства можлива операція повернення їх на склад до певного сезону. Акумуляторні батареї, як правило, підлягають поверненню на склад у зв'язку із непридатністю до подальшого використання. Підставою для списання шин є висновок комісії, який фіксується в картці обліку пробігу (наробітку) пневматичної шини та затверджується відповідним наказом керівника підприємства. У випадку виявлення експлуатаційних або виробничих дефектів, які виключають можливість подальшого використання шин, такі шини можуть бути визнані непридатними для використання незалежно від пробігу. У випадку, якщо пробіг шин досягнув граничного значення, однак при цьому на шинах відсутні пошкодження та

остаточна висота протектора не нижче встановлених норм, списання не відбувається.

Аналогічно, підставою для списання акумуляторних батарей є затверджений наказом керівника висновок комісії, зафіксований у картці обліку наробітку та відстеження обігу акумуляторних батарей. Списання акумуляторних батарей, незалежно від фактичного періоду їх використання, відбувається при встановленні виробничих та експлуатаційних дефектів, які не підлягають ремонту, або ремонт є економічно недоцільним. Метод оцінки при вибутті, списанні шин та акумуляторних батарей визначається у наказі про облікову політику підприємства-перевізника відповідно до П(С)БО 9 [131], як правило, це метод ідентифікованої собівартості, або собівартості перших за часом надходжень запасів.

Слід відмітити, що при списанні шин та акумуляторних батарей, згідно вимог ПКУ [120], у підприємства-перевізника виникає об'єкт оподаткування для сплати екологічного податку. Відповідно, за існуючих умов, на нашу думку, на практиці доцільним є укладення угоди із сторонньою організацією із відповідним видом діяльності щодо утилізації шин та акумуляторних батарей. Одним із найважливіших елементів, за питомою вагою, на підставі проведеного аналізу витрат групи підприємств-перевізників, у складі матеріальних витрат підприємств-перевізників є витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів, зокрема, дизпалива. Організація обліку паливно-мастильних матеріалів, на нашу думку, у великій мірі залежить від способу його придбання, зокрема: за готівковий розрахунок, по перерахунку з використанням талонів на придбання паливно-мастильних матеріалів, по перерахунку з використанням смарт-карток. Вибір одного із визначених способів придбання палива визначатиме подальший порядок його оприбуткування та списання у бухгалтерському обліку підприємства-перевізника.

У випадку придбання палива по перерахунку з використанням талонів, право власності переходить до покупця відразу у момент отримання талонів, при цьому

паливно-мастильні матеріали знаходяться на відповідальному зберіганні підприємства, що здійснює їх реалізацію. Відповідно, списання палива у бухгалтерському обліку підприємства-перевізника та у обліку підприємства, що надає послуги відповідального зберігання відбувається, одночасно, у момент використання талона на придбання паливно-мастильних матеріалів.

За умови придбання паливно-мастильних матеріалів по перерахунку із використанням смарт-карток, на першому етапі підприємство придбає смарт-картки на кожну матеріально-відповідальну особу (водія). При цьому право власності на паливно-мастильні матеріали переходить до підприємства-перевізника лише у момент фактичної заправки транспортного засобу. Умови переходу права власності передбачаються при укладенні договору поставки з постачальником паливно-мастильних матеріалів. Очевидно, що за визначених умов, у першому випадку вартість палива фіксуватиметься на дату оплати за талони на поставку паливно-мастильних матеріалів, тоді як у другому випадку вартість палива змінюватиметься залежно від дати заправки транспортного засобу, що впливатиме на величину витрат на придбання паливно-мастильних матеріалів, понесених підприємством-перевізником.

У випадку придбання паливно-мастильних матеріалів за готівку, через підзвітних осіб, оприбуткування палива у бухгалтерському обліку підприємства-перевізника відбувається на дату затвердження керівником підприємства звіту водія про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, із належним чином оформленими первинними документами на придбання палива.

Аналогічно до запасних частин, паливно-мастильні матеріали класифікуються, як запаси підприємства за П(С)БО [131]. При придбанні зарахування палива на баланс підприємства-перевізника проводиться за первісною вартістю, що включає наступні фактичні витрати: суми, сплачені згідно договорів поставки, за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не підлягають відшкодуванню підприємству; транспортно-

заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання.

За умови придбання палива за талонами, талони зберігаються на підприємстві та підлягають видачі водіям під підпис за відомістю. У визначеній відомості, на нашу думку, слід передбачити наступні реквізити: дату видачі талонів, кількість палива, на яку отримано талони, прізвище ім'я по-батькові водія, підпис водія, підпис особи, відповідальної за видачу талонів на підприємстві. Після отримання водієм палива за талоном у бухгалтерію підприємства, разом із подорожнім листом, водієм подається чек, у якому фіксується час та кількість отриманого ним палива.

При придбанні паливно-мастильних матеріалів за допомогою смарт-карт обліковому відображенню, крім палива, підлягають і самі смарт-карти, які, на нашу думку, доцільно обліковувати на відповідному субрахунку 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складах» у розрізі підзвітних осіб. У випадку, коли термін використання смарт-карток перевищує один рік, доцільно використовувати рахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». У зв'язку із галузевими особливостями, довготривалістю відряджень на підприємствах-перевізниках, з метою посилення внутрішнього контролю, доцільним, на нашу думку, є запровадження на підприємстві відомості обліку смарт-карт, яка міститиме наступні реквізити: номер смарт-картки, дату видачі, прізвище, ім'я по-батькові водія, підпис водія, дату повернення смарт-картки, підпис особи, відповідальної за видачу карток на підприємствах-перевізниках. Списання палива та мастильних матеріалів, незалежно від шляхів їх надходження на підприємство, здійснюється у допустимій мірі його споживання, яка передбачена Нормами витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті [106]. Відповідно до Норм [106], на підприємстві проводиться розрахунок нормативної витрати паливно-мастильних матеріалів

для різних типів рухомого складу автомобільного транспорту із врахуванням певних умов їх експлуатації (кліматичні, дорожні, тощо).

Підставою для списання палива є інформація щодо нормативних та фактичних витратах палива, наведена у подорожньому листі вантажного автомобіля, або подорожньому листі вантажного автомобіля у міжнародному сполученні. Крім того, у подорожніх листах визначається економія або перевитрата палива, досягнута під час здійснення конкретного вантажного перевезення. Однак, слід зазначити, що наведені у Норммах [106] базові (лінійні) норми у більшій мірі стосуються автомобілів вітчизняного виробництва та лише у незначній мірі – сучасних вантажних автомобілів іноземного походження, що створює певну невизначеність для підприємств-перевізників. Для нових моделей (модифікацій) автомобілів та автомобілів, що не увійшли до Норм [106], встановлюються тимчасові та тимчасові індивідуальні, базові, базові лінійні та диференційовані норми витрат палива з уточненням, за необхідності, коефіцієнтів їх коригування, які розробляються структурою ДержавтотрансНДІпроектую, за заявками підприємств - власників автомобілів на договірних засадах. Слід відмітити, що тимчасові індивідуальні норми є чинними для конкретного підприємства, що замовило їх розроблення, без права поширення на транспортні засоби інших підприємств-перевізників. На нашу думку, доцільним є урегулювання можливості самостійного визначення підприємством-перевізником тимчасових індивідуальних норм шляхом проведення контрольного заміру.

При цьому збираються дані щодо специфічних умов експлуатації техніки кожним підприємством в певних умовах для отримання статистично значимої кількості незалежних та неупереджених даних щодо апробації тимчасових індивідуальних норм залежно від всього розмаїття умов експлуатації, технічного стану техніки, особливостей її конструктивного виконання (комплектації) тощо. Тимчасові індивідуальні норми втрачають чинність у разі затвердження

Міністерством інфраструктури України тимчасових норм, розроблених за заявками заводів-виробників з проведенням повного комплексу випробовувань.

Списання паливно-мастильних матеріалів за П(С)БО 9 [131] здійснюється, як правило, за методом середньозваженої собівартості або за методом собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО), що визначається обліковою політикою підприємства-перевізника.

Порядок облікового відображення руху паливно-мастильних матеріалів на підприємствах-перевізниках з урахуванням запропонованої нами аналітики рахунків наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Порядок облікового відображення руху паливно-мастильних матеріалів у процесі діяльності підприємств-перевізників

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|--|---|
| | Дебет рахунків | Кредит рахунків |
| 1 | 2 | 3 |
| Оприбутковано паливно-мастильні матеріали (отримано видаткову накладну, талони, затверджено звіт про використання коштів на відрядження або під звіт) | 2031 «Паливо на складі АЗС»; 2032 «Паливо в талонах»; 2033 «Паливо у баку вантажного автомобіля». | 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; 3721 «Розрахунки з підзвітними особам у національній валюті». |
| Відображено передачу паливно-мастильних матеріалів матеріально-відповідальним особам (водіям) | 2033 « Паливо у баку вантажного автомобіля» | 2031 « Паливо на складі АЗС»; 2032 « Паливо в талонах». |
| Списання паливно-мастильних матеріалів (оформлений подорожній лист, акт списання паливно-мастильних матеріалів) | 231 «Надання послуг з вантажних автомобільних перевезень» | 2033 «Паливо у баку вантажного автомобіля» |
| Списано витрати виробництва на собівартість вантажних автомобільних перевезень | 90311 «Собівартість наданих послуг з внутрішніх вантажних перевезень» 90312 «Собівартість наданих послуг з міжнародних вантажних перевезень» 90313 «Собівартість наданих послуг з транзитних вантажних перевезень» 90314 «Собівартість наданих послуг з міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та ГТН» | 231 «Надання послуг з вантажних автомобільних перевезень» 91 « Загальновиробничі витати» (розподілені) |

Примітка: у таблиці жирним шрифтом виділено запропоновані рахунки

Суттєву питому вагу у складі витрат підприємств-перевізників, як правило, займають витрати на технічне обслуговування транспортних засобів, їх ремонт та

поліпшення. Саме від ідентифікації тої чи іншої із зазначених видів робіт залежатиме порядок їх облікового відображення. Так, технічне обслуговуванням, відповідно до Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту [134], передбачає здійснення комплексу операцій чи операції щодо підтримки працездатності, або справності транспортного засобу під час використання за призначенням, зберігання або транспортування.

Розрізняють наступні види технічного обслуговування, яке необхідно проводити регулярно при експлуатації транспортного засобу: щоденне технічне обслуговування, технічне обслуговування для вантажних автомобілів при пробігу 4000 км (ТО-1), технічне обслуговування для вантажних автомобілів, пробіг яких складає 16000 км (ТО-2), сезонне техобслуговування, яке здійснюється два рази на рік, одночасно із ТО-2.

В свою чергу, ремонт – комплекс операцій щодо відновлення справності, або працездатності транспортного засобу, відновлення його ресурсу та складових частин. Як правило, ремонт полягає у заміні та відновленні окремих частин транспортного засобу. Під поточним ремонтом розуміють ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення працездатності транспортного засобу, що передбачає виконання робіт пов'язаних із одночасною заміною не більше, ніж двох базових агрегатів, крім кузова та рами, а також будь-який ремонт базових агрегатів. Капітальний ремонт, в свою чергу, виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу транспортного засобу із заміною чи відновленням будь-яких його частин, у тому числі одночасної заміни не менше ніж трьох базових агрегатів.

Поняття поліпшення у Положенні [134] відсутнє, однак на практиці під поліпшенням розуміють конструктивні зміни у транспортному засобі, які додають чи збільшують існуючі можливості транспортного засобу та при цьому не вимагають реєстрації у державних органах, зокрема: встановлення тенту на автомобіль, що дозволяє захистити вантаж від впливу зовнішніх факторів; встановлення фар

копу, надає можливість використання причепу; встановлення сигналізації, підвищує захищеність транспортного засобу від несанкціонованого використання. Згідно ПКУ [120], до складу витрат звітного періоду відносяться витрати, пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року. Відповідно, решта витрат пов'язаних із поліпшенням транспортного засобу, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від нього (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), відносяться на збільшення первісної вартості основних засобів. У національних стандартах бухгалтерського обліку, зокрема, П(С)БО 7 [130], передбачено можливість збільшення первісної вартості основних засобів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкту із зауваженням щодо можливості збільшення суми витрат за методикою, передбаченою податковим законодавством. Відповідно, можливість застосування однієї із передбачених методик визнання витрат витратами періоду, або витратами на збільшення первісної вартості транспортних засобів визначається обліковою політикою підприємства-перевізника та впливає безпосередньо на фінансовий результат суб'єкта господарювання.

Слід відмітити, що, згідно ПКУ [120], собівартість наданих послуг вантажних перевезень складається із витрат, прямо пов'язаних з наданням послуг, та включає, загальновиробничі витрати, порядок включення яких передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Елемент «Амортизація основних фондів і нематеріальних активів», в свою чергу, включає до свого складу суми амортизаційних відрахувань, нарахованих відповідно до порядку та умов, встановленими ПКУ [120], П(С)БО7 [130], деталізованих обліковою політикою підприємства.

Об'єктом амортизації є вартість основного засобу, яка амортизується. Період нарахування амортизації триває протягом строку експлуатації основного засобу, який встановлюється підприємством-перевізником при зарахуванні об'єкту на баланс та призупиняється під час реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання. При визначенні строку корисного використання підприємство враховує: заплановане використання об'єкту амортизації із врахуванням його технічних характеристик, очікуваний фізичний та моральний знос, інші обмеження щодо строків використання, зокрема, податкові обмеження.

Нарахування амортизації транспортних засобів підприємств-перевізників здійснюється за одним із методів, передбачених П(С)БО7 [130], зокрема, згідно тверджень облікової політики, як правило, прямолінійним методом із врахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів за ПКУ [120], або методом прискороного зменшення залишкової вартості основних засобів. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів може нараховуватись, відповідно, у сумі 50 відсотків при введенні у експлуатацію та 50 відсотків вартості у місяці списання, або 100 відсотків при введенні у експлуатацію. Саме метод нарахування амортизації визначає очікуваний спосіб отримання економічних вигод підприємством-перевізником від використання основного засобу.

До елементу «Інші операційні витрати» підприємств-перевізників, поряд із загальноприйнятими, пропонується включення витрат, попередньо не враховані, а саме:

- оплата послуг сторонніх підприємств і організацій, зокрема, щодо послуг зв'язку, плати за операційну, фінансову оренду основних засобів;
- оплата робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами, або структурними підрозділами підприємства;

- податки, збори та інші передбачені законодавством платежі (екологічний податок, плата за землю);
- витрати зі страхування майна підприємства (транспортних засобів), цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, кредитних та інших комерційних ризиків підприємства;
- оплата транспортно-експедиційних послуг, страхових та посередницьких організацій, вартість яких включається до вартості перевезень;
- витрати на декларування транспортних засобів і вантажів, оформлення провізних документів, іноземних паспортів, віз та інших дозволів, пов'язаних із здійсненням закордонних перевезень;
- витрати за користування системами бронювання та резервування перевезень;
- витрати за користування автомобільними дорогами, паромами, автомобільними стоянками;
- оплата зборів при здійсненні перевезень;
- придбання довідників, технічних паспортів та інших документів експлуатаційної, технічної та виробничої діяльності;
- витрати на службові відрядження працівників у межах норм, передбачених чинним законодавством, з урахуванням положень облікової політики підприємства;
- витрати на забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки у відповідності з вимогами чинного законодавства;
- оплата вартості спеціальних дозволів та членських внесків АСМАП.

Враховуючи галузеву специфіку, найбільш витратомісткими із зазначених елементів інших операційних витрат у діяльності підприємств-перевізників є витрати на службові відрядження. Саме цей елемент витрат, поряд із витратами на придбання паливно-мастильних матеріалів, складають основу собівартості вантажних перевезень

У випадку здійснення міжнародних транспортних перевезень, розрахунки по яких здійснюються у іноземній валюті, можливе виникнення кредиторської заборгованості по рахунку 3722 «Розрахунки з підзвітними особами у іноземній валюті». Звертаючись до методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземній валюті, а саме до П(С)БО 21 [126], слід зазначити, що до монетарних статей відносять грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані, або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. Таким чином, кредиторська заборгованість по взаєморозрахунках з підзвітними особами у іноземній валюті відповідає критеріям монетарної статті. Відповідно, операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань), тобто за курсом, що встановлений Національним банком України на день затвердження звіту про використання коштів, наданих на відрядження, або під звіт.

Оскільки зазначена стаття є монетарною, відповідно, визначення курсових різниць за вказаною статтею в іноземній валюті буде проводитись на дату здійснення розрахунків та на дату балансу. Систематизовані бухгалтерські записи щодо відображення курсових різниць при наявності кредиторської заборгованості по рахунку 3722 «Розрахунки з підзвітними особами у іноземній валюті» з урахуванням запропонованої нами аналітики рахунків наведені у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Порядок облікового відображення курсових різниць при наявності кредиторської заборгованості по рахунку 3722
«Розрахунки з підзвітними особами у іноземній валюті»

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|---|
| | Дебет рахунків | Кредит рахунків |
| Визнано дохід від операційних курсових різниць на дату затвердження звіту підзвітної особи у іноземній валюті | 3722 «Розрахунки з підзвітними особами у іноземній валюті» | 714 «Дохід від операційної курсової різниці» |
| Визнано витрати від операційних курсових різниць на дату затвердження звіту підзвітної особи у іноземній валюті | 945 «Витрати від операційної курсової різниці» | 3722 «Розрахунки з підзвітними особами у іноземній валюті» |

Примітка: у таблиці жирним шрифтом виділено запропоновані рахунки

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті, та інших монетарних статей операційної діяльності відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Зазначені бухгалтерські записи будуть мати місце виключно у випадку наявності кредиторської заборгованості за розрахунками з підзвітними особами у іноземній валюті. В свою чергу, слід зазначити, що у випадку коли дата затвердження звіту про використання коштів, виданих на відрядження, або під звіт у іноземній валюті, та дата кінцевого розрахунку із підзвітною особою співпадатимуть, вказані бухгалтерські записи будуть відсутні. Наступним видом основної діяльності підприємств-перевізників, виходячи із запропонованої нами у табл. 2.3 класифікації, який підлягає вивченню, є транспортно-експедиційна діяльність та облікове відображення витрат від її здійснення. Порядок облікового відображення витрат підприємств-перевізників пов'язаних із наданням транспортно-експедиційних послуг, залежить від суті укладених договорів.

За умов, коли експедитор безпосередньо, повністю або частково, займається наданням послуг з експедирування та перевезення вантажів, що можливо у випадку наявності власного складського господарства, транспортних засобів, контейнерів, виробничих приміщень, тощо, порядок облікового

відображення вказаних послуг у основній масі відповідатиме бухгалтерським записам при наданні послуг з вантажних перевезень. Адже, на нашу думку, експедитор вчиняє правочин щодо перепродажу послуг з перевезення вантажів. До складу витрат при наданні транспортно-експедиційних послуг включається собівартість наданих замовнику послуг на дату визнання доходів, а також інші витрати у періоді їх здійснення. Відповідно, виходячи із суті вказаної господарської операції, експедитор відображає доходи та витрати у повній сумі вартості придбаних вантажних перевезень із врахуванням вартості наданих транспортно-експедиційних послуг на момент їх визнання. Таким що потребує уваги, є можливість експедитора, згідно умов договору, здійснювати придбання послуг внутрішніх, міжнародних, міжнародних транзитних вантажних перевезень як у перевізників-резидентів, так і нерезидентів.

Так, у випадку укладення договору перевезення вантажів із нерезидентом, у межах виконання договору транспортного експедирування, окремою умовою, яку слід передбачити, є оподаткування доходу, отриманого нерезидентом-перевізником (фрахту), за ставкою 6 %, яке здійснюється за рахунок джерела виплати доходів, за даних умов транспортного-експедитора. Згідно ПКУ [120] особами, уповноваженими стягувати податок на фрахт та вносити його до бюджету, є резиденти незалежно від системи оподаткування, які виплачують доходи. Однак при цьому необхідно врахувати положення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, за умови визначення відповідною угодою з країною нерезидента меншої стави податку на фрахт, або відсутність бази оподаткування в Україні, відповідно, податок підлягає сплаті за меншою ставкою, або не сплачується. Реалізувати передбачене міжнародними угодами положення можливо за умови подання нерезидентом особі, яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально завіреної копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір. Довідка

має бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України.

Винагорода експедитора визнається у бухгалтерському обліку підприємства доходом в той час, як друга частина – ні. Кошти, отримані підприємством-перевізником, як відшкодування витрат на оплату третіх осіб, перераховуються з метою надання експедитору можливості за рахунок замовника залучити до перевезення третіх осіб, або сплати за вже отримані від третіх осіб послуги. У випадку оплати експедитором послуг третіх осіб за свій рахунок, такі витрати підлягають відшкодуванню замовником. Підтвердженням відшкодування витрат третіх осіб є договори, рахунки, акти виконаних робіт, наданих послуг, товарно-транспортні накладні, міжнародні автомобільні накладні та інші. Зазначені документи є додатком до акту виконаних робіт наданих послуг складених експедитором на суму винагороди. Крім того, згідно Закону [176] факт надання послуг експедитором при перевезенні вантажів підтверджується єдиним транспортним документом, або комплектом документів, які відображають шлях проходження вантажу від пункту відправлення до пункту призначення.

За даних умов, собівартість послуг експедитора складається з прямих витрат, здійснених у зв'язку з виконанням зазначених послуг. Прямими матеріальними витратам слід вважати вартість бензину для заправки автомобіля працівника, зайнятого безпосередньо організацією конкретного перевезення, витрати на придбання товарно-матеріальних цінностей, використаних у процесі надання транспортно-експедиційних послуг. До прямих витрат на оплату праці та відрахування на соціальні заходи відносяться, відповідно, витрати на оплату праці працівників, зайнятих у процесі надання транспортно-експедиційних послуг, та нарахування єдиного соціального внеску на їх фонд оплати праці. Амортизаційні витрати складаються із сум нарахованої амортизації на основні засоби, нематеріальні активи та інших необоротні матеріальні активи, що

використовуються у транспортно-експедиційній діяльності підприємств-перевізників. Інші операційні витрати включають, зокрема, витрати на відрядження персоналу, зайнятого у процесі надання транспортно-експедиційних послуг, послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування рахунків, відкритих для отримання плати за надані транспортно-експедиційні послуги, тощо.

Методика бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних із орендними операціями, регламентується П(С)БО 7 [130], П(С)БО 14 [123], Інструкцією [149]. Так, за загальноприйнятою методикою облік витрат орендодавця з укладення договорів операційної оренди, а саме: юридичні послуги, комісійні винагороди, визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони понесені, та відображаються за дебетом рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Однак, за визначених умов розгляду орендних операцій, як одного із напрямків основної діяльності підприємства-перевізника, застосування вказаного рахунку не є виправданим. Відповідно, у даному випадку відображення витрат, пов'язаних із наданням у оренду вантажних транспортних засобів, доцільно проводити по дебету рахунку 233 «Надання послуг оренди вантажних транспортних засобів».

Слід зауважити, що на вартість переданого у операційну оренду вантажного транспортного засобу підприємством продовжується проводитись нарахування амортизації, однак після передачі об'єкта основних засобів у оренду можливий перегляд строку корисного використання вантажного транспортного засобу у зв'язку із зміною очікуваних економічних вигод від використання об'єкту. Слід зауважити, що згідно П(С)БО 28 [129], на дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу. Відповідно, щодо переданих в операційну оренду вантажних транспортних засобів, які обліковуються на балансі підприємства-перевізника, проводиться визначення втрат від зменшення корисності, як і для інших його основних засобів. Основними витратами, що визначають собівартість послуг оренди є:

амортизаційні витрати, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи.

Амортизаційні витрати включають суми нарахованої амортизації на вантажні транспортні засоби, передані у операційну оренду, згідно відомості нарахування амортизації на передані у оренду основні засоби. Витрат на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, в свою чергу, включають витрати на оплату праці водіїв вантажних транспортних засобів, переданих у оренду та нарахування єдиного соціального внеску на їх фонд оплати праці, за умови укладення договору оренди вантажного транспортного засобу з екіпажем. Підтвердженням фактичної суми зазначених витрат є таблиці обліку використаного робочого часу, розрахунково-платіжні відомості у розрізі працівників.

В цілому склад та структура витрат залежатиме від умов договору та розподілу обов'язків між орендарем та орендодавцем, зокрема, щодо забезпечення нормального використання транспортного засобу, його ремонту, підтримання у робочого стані, поліпшення та модернізації. Такі витрати підлягають підтвердженню належним чином оформленими договорами, рахунками, актами виконаних робіт, наданих послуг, видатковими накладними, тощо.

Відображення у бухгалтерському обліку підприємства-перевізника інформації, щодо реалізації вантажних транспортних засобів, здійснюється із врахуванням норм П(С)БО 27 [128].

Згідно П(С)БО 27 [128], вантажні транспортні засоби визнаються утримуваними для продажу за умови: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання; готовності до продажу у теперішньому стані; продаж буде завершено протягом року від дати визнання такими, що утримуються для продажу; умови продажу відповідають звичайним умовам продажу подібних активів; операція продажу має велику ймовірність здійснення (наявність укладеного договору купівлі-продажу із потенційним покупцем).

При відповідності визначеним умовам, відбувається первісне визнання необоротного активу як утримуваного для продажу із відображенням по дебету рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Бухгалтерські записи, щодо відображення фінансових результатів від продажу вантажних транспортних засобів відповідно запропонованій нами аналітики рахунків наведено у табл. 2.5.

Зауважимо, що при формування вказаних бухгалтерських записів, приймалось за основу твердження щодо виділення процесу продажу власних вантажних транспортних засобів як окремого напрямку діяльності підприємств-перевізників.

Таблиця 2.5

Порядок облікового відображення витрат підприємств-перевізників при реалізації власних вантажних транспортних засобів

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|--|--|
| | Дебет рахунків | Кредит рахунків |
| Переведено транспортний засіб до складу транспортних засобів утримуваних для продажу | 2861 «Вантажні транспортні засоби та групи вибуття, утримувані для продажу» | 105 «Вантажні транспортні засоби» |
| Списано залишкову вартість вантажного автомобіля | 9431 «Собівартість реалізованих власних вантажних транспортних засобів» | 2861 «Вантажні транспортні засоби та групи вибуття, утримувані для продажу» |

Примітка: у таблиці жирним шрифтом виділено запропоновані рахунки

Відображення необоротних активів утримуваних для продажу, у бухгалтерському обліку підприємств-перевізників здійснюється за найменшою з двох величин: або балансовою вартістю, або чистою вартістю реалізації. У випадку оцінки за чистою вартістю реалізації балансова вартість необоротних активів підлягає коригуванню на суму відхилення із визнанням зазначеної суми у складі інших операційних витрат звітного періоду. У зв'язку із припиненням

визнання необоротних активів, утримуваних для продажу, у складі необоротних активів, амортизація на них не нараховується.

При реалізації необоротних активів собівартість відповідно до Інструкції [149], підлягає відображенню по дебету рахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Однак, у листі Міністерства фінансів України [222], обґрунтована необхідність відображення собівартості таких активів по дебету субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». У табл. 2.5 запропоновано бухгалтерські записи із використанням аналітичного субрахунку, 9431«Собівартість реалізованих власних вантажних транспортних засобів», що на нашу думку, дозволить виділити продаж вантажних транспортних засобів як один із напрямків діяльності підприємств-перевізників із можливістю визначення окремого фінансового результату від їх продажу.

Порядок облікового відображення інформації щодо доходів, витрат та фінансових результатів підприємства-перевізника, виходячи із запропонованої нами класифікації видів основної діяльності та виділеної аналітики субрахунків, наведено на рис.2.5. На нашу думку, наведене облікове відображення витрат за кожним напрямком домінуючої та другорядної основної господарської діяльності підприємства-перевізника потребує аналогічного підходу до облікового відображення доходів та фінансових результатів із запровадженням відповідної аналітики за видам діяльності.

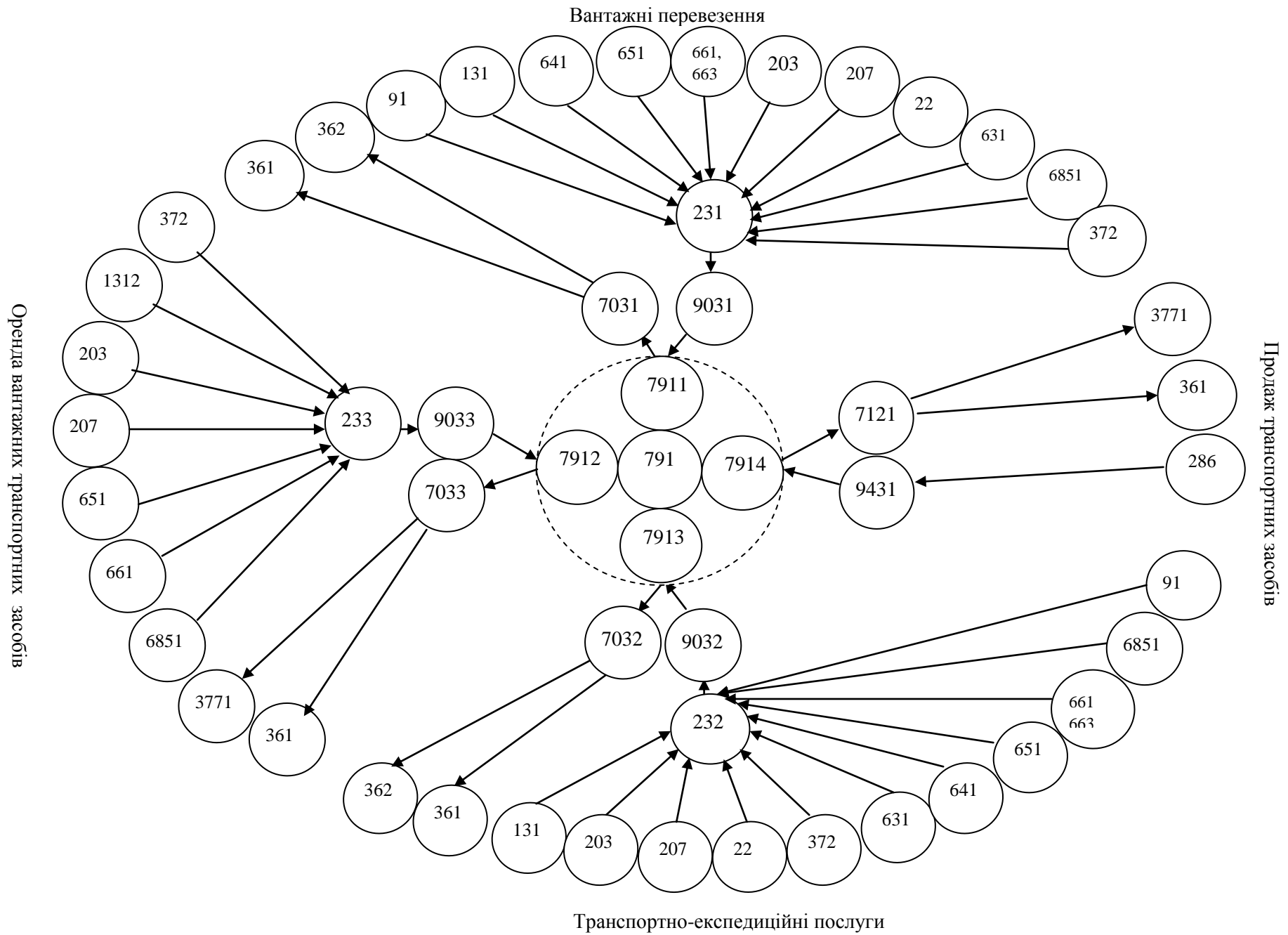


Рис .2.5. Схема запропонованого облікового відображення інформації щодо доходів, витрат та фінансових результатів підприємств-перевізників

Таблиця 2.6

Субрахунки до рахунків бухгалтерського обліку призначені для аналітичного обліку доходів, витрат, фінансових результатів основної діяльності підприємств-перевізників (витяг з робочого плану рахунків)

| Субрахунки III рівня | Субрахунки VI рівня |
|--|--|
| 1 | 2 |
| 7021 Дохід від реалізації вантажних транспортних засобів 7022 Дохід від реалізації запасних частин та інших цінностей | |
| 7031 Дохід від реалізації вантажних перевезень | 70311 Дохід від реалізації внутрішніх вантажних перевезень 70312 Дохід від реалізації міжнародних вантажних перевезень 70313 Дохід від реалізації міжнародних транзитних вантажних перевезень 70314 Дохід від реалізації міжнародних вантажних перевезень підтверджених CMR та товарно-транспортною накладною |
| 7032 Дохід від реалізації транспортно-експедиційних послуг | 70321 Дохід від реалізації транспортно-експедиційних послуг за стандартними договорами 70322 Дохід від реалізації транспортно-експедиційних послуг за змішаними договорами 70323 Дохід від реалізації транспортно-експедиційних послуг за посередницькими договорами |
| 7033 Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів | 70331 Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів 70332 Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів з екіпажем |
| 7121 Дохід від реалізації власних транспортних засобів | |
| 7911 Результат операційної діяльності з надання вантажних перевезень 7912 Результат операційної діяльності з надання транспортно-експедиційних послуг | 79121 Результат від реалізації транспортно-експедиційних послуг за стандартними договорами 79122 Результат від реалізації транспортно-експедиційних послуг за змішаними договорами 79123 Результат від реалізації транспортно-експедиційних послуг за посередницькими договорами |
| 7913 Результат операційної діяльності з операційної оренди вантажних транспортних засобів | 79131 Результат від операційної оренди вантажних транспортних засобів 79132 Результат від операційної оренди вантажних транспортних засобів з екіпажем |
| 9031 Собівартість надання послуг вантажних перевезень | 90311 Собівартість надання послуг із внутрішніх вантажних перевезень |

Продовження табл.2.6

| | |
|---|---|
| 1 | 2 |
|---|---|

| | |
|--|--|
| | 90312 Собівартість надання послуг із міжнародних вантажних перевезень 90313 Собівартість надання послуг з транзитних вантажних перевезень 90314 Собівартість наданих послуг з міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та товарно-транспортною накладною |
| 9032 Собівартість надання транспортно-експедиційних послуг | 90321 Собівартість наданих транспортно-експедиційних послуг за стандартними договорами 90322 Собівартість наданих транспортно-експедиційних послуг за змішаними договорами 90323 Собівартість наданих транспортно-експедиційних послуг за посередницькими договорами |
| 9033 Собівартість наданих послуг оренди вантажних транспортних засобів | 90331 Собівартість наданих послуг оренди вантажних транспортних засобів 90332 Собівартість наданих послуг оренди вантажних транспортних засобів з екіпажем |
| 9431 Собівартість реалізованих власних вантажних транспортних засобів | |
| 9432 Собівартість реалізованих запасних частин та інших цінностей | |

Відповідно, розроблена класифікація витрат та порядок узгодження облікового відображення доходів та витрат підприємств-перевізників відповідно до запровадженої диференціації видів діяльності дозволяє удосконалити організацію обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємств-перевізників, як передумову підвищення аналітичності облікової інформації та деталізації їх фінансових результатів за пріоритетними видами діяльності.

2.3 Облікове відображення доходів та фінансових результатів основної діяльності підприємств та напрями його вдосконалення

Формування у бухгалтерському обліку підприємств-перевізників інформації про доходи та її розкриття у фінансовій звітності, відповідно до загальноприйнятого порядку здійснюється відповідно до положень П(С)БО 15 [124], НП(С)БО 1 [168], П(С)БО 14 [123] із врахуванням сукупності принципів, методів і

процедур, що застосовуються підприємством для складання звітності визначені його обліковою політикою.

Відповідно до МСФЗ [98] доходами визнається збільшення економічних вигод протягом звітного періоду через надходження, або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що обумовлює збільшення власного капіталу, за виключенням внесків власників.

В свою чергу, за ПСБО 15 [124] дохід підлягає визнанню під час збільшення активу, або зменшення зобов'язань, що обумовлює зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників), за умови можливості його достовірної оцінки. Очевидною відмінністю є підхід МСФЗ який передбачають визнання доходу не лише при надходженні активів, але й при підвищенні їх вартості. На думку І. Чалого, саме не достатній рівень деталізації регламенту визнання доходів в системі МСФЗ є джерелом незручності для користувачів звітності [212, с.269].

Однак, слід відмітити, що в сьогоденних умовах у економічній літературі вітчизняними науковцями досліджуються питання облікового відображення доходів у рамках транспортної галузі в цілому, не деталізуючи критерії визнання доходу відокремленого підприємства-перевізника щодо кожної окремої операції, кожного елементу операції, якщо це впливає із їх господарської сутності в межах виділених основних та другорядних видів діяльності підприємств-перевізників. Відповідно, доцільно розглянути порядок визнання та облікового відображення у бухгалтерському обліку підприємств-перевізників інформації щодо отриманих доходів, зважаючи на запроваджену нами класифікацію видів діяльності підприємств-перевізників, як об'єктів обліку та аудиту (рис.1.2).

Визнання доходів підприємств-перевізників від надання послуг з вантажних перевезень та транспортно-експедиційних послуг здійснюється під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, які є передумовою росту власного капіталу, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг

на дату балансу, у випадку можливості достовірної оцінки доходу, ступеня завершеності надання послуг, витрат здійснених для надання послуг та імовірності надходження економічних вигод від надання послуг. За визначених умов деталізації вимагає оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг.

Так, відносно послуг з вантажних автомобільних перевезень, для підвищення аналітичності облікової інформації, доцільно запровадити аналітичний рахунок 7031 «Дохід від реалізації послуг з вантажних перевезень», відповідно, для обліку транспортно-експедиційних послуг та інших допоміжних послуг у сфері транспорту – аналітичний рахунок 7032 «Дохід від реалізації транспортно-експедиційних послуг».

Дохід від надання в оренду вантажних транспортних засобів, розглядаючи оренду, як одного із видів основної діяльності підприємства-перевізника, доцільно відображати використовуючи аналітичний субрахунок 7033 «Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів».

Відповідно до запровадженої класифікації видів діяльності підприємств-перевізників, деталізація субрахунків відповідатиме типології вантажних перевезень (рис.1.2, рис. 1.3), договорів з надання транспортно-експедиційних послуг, сутності орендних операцій (рис. 2.3), що узагальнено на рис. 2.6.

В свою чергу, дохід від торгівлі власними вантажними транспортними засобами відобразатиметься із використанням субрахунку 7121 «Дохід від реалізації власних транспортних засобів», від торгівлі, запасними частинами, комплектуючими та іншими цінностями з використанням рахунку 7122 «Дохід від реалізації запасних частин та інших цінностей».

Узагальнення інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємств-перевізників у бухгалтерському обліку здійснюється на субрахунку 791 «Результати операційної діяльності підприємства-перевізника».

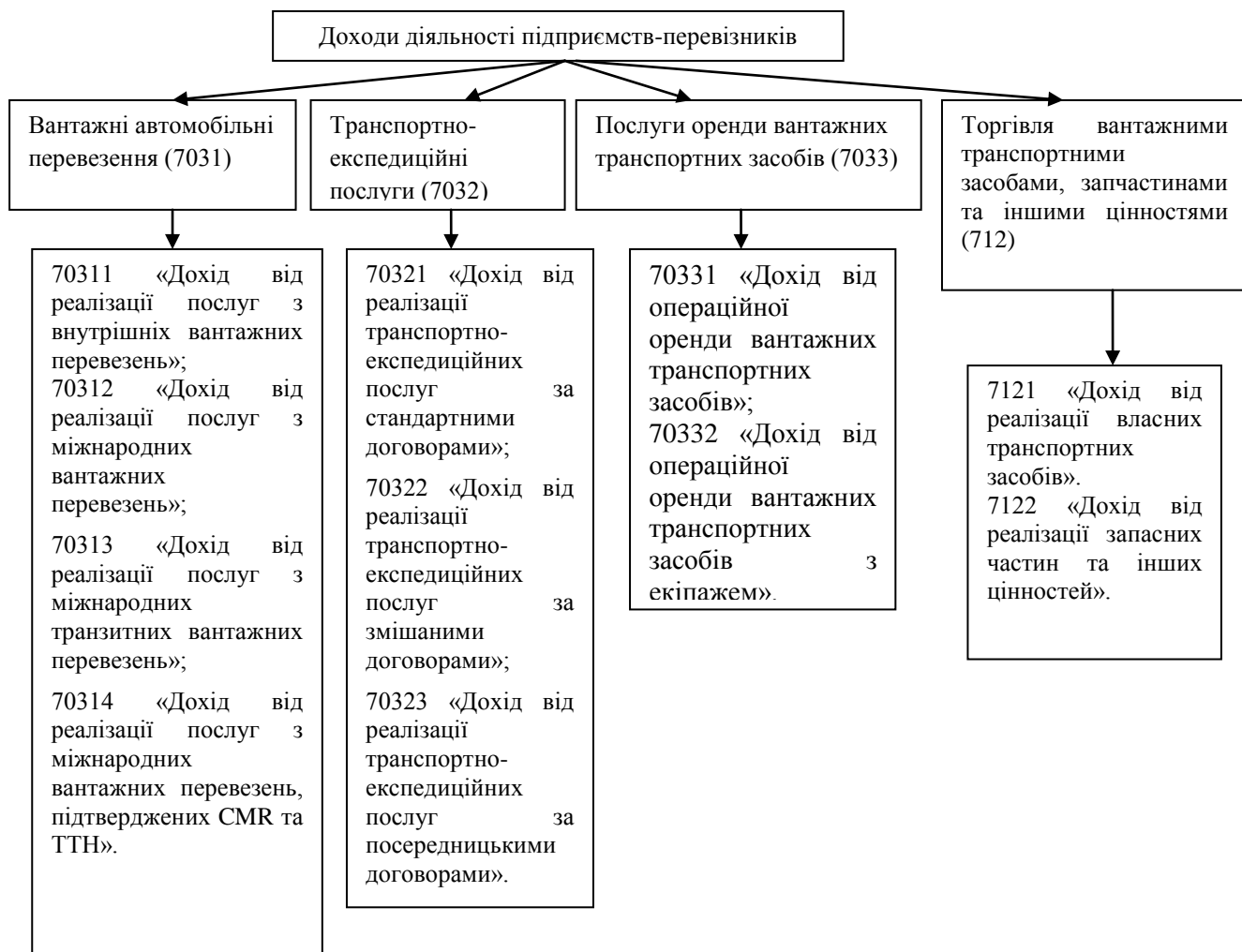


Рис. 2.6. Схема аналітичних рахунків облікового відображення доходів підприємств-перевізників за основними видами діяльності

Джерело: розроблено автором

Так, на нашу думку, для облікового відображення фінансових результатів від надання послуг з вантажних автомобільних перевезень доцільно запровадити аналітичний субрахунок 7911 «Результат діяльності вантажних автомобільних перевезень», від надання транспортно-експедиційних послуг та інших допоміжних послуг у сфері транспорту – аналітичний рахунок 7912 «Результат діяльності по реалізації транспортно-експедиційних послуг».

В свою чергу, фінансовий результат від надання у оренду вантажних транспортних засобів, розглядаючи оренду, як одного із основних видів

діяльності підприємства-перевізника, доцільно відображати за аналітичним рахунком 7913 «Результат від операційної оренди вантажних транспортних засобів», з подальшою деталізацією за виділеними видами оренди.

Фінансовий результат від торгівлі вантажними транспортними засобами, запасними частинами та матеріальними цінностями, як одного із основних видів діяльності підприємств-перевізників, на нашу думку, доцільно відображати із використанням аналітичного рахунку 7914 «Результат від реалізації вантажних транспортних засобів, запасних частин та інших цінностей».

Схема деталізованої інформації щодо фінансових результатів, за визначеними субрахунками, на основі виділених видів діяльності підприємств-перевізників, як об'єктів обліку та аудиту та запропонованого аналітичного обліку доходів та витрат за видами діяльності та видами робіт, послуг що підлягають реалізації наведена у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Аналітика рахунків облікового відображення фінансових результатів діяльності підприємств-перевізників за визначеними об'єктами обліку та аудиту

| Фінансові результати основної діяльності підприємств-перевізників | | | |
|--|--|--|--|
| Вантажні автомобільні перевезення (7911) | Транспортно-експедиційні послуги (7912) | Послуги оренди вантажних транспортних засобів (7913) | Торгівля вантажними транспортними засобами, запчастинами та іншими цінностями (7914) |
| 79111 «Результат від реалізації послуг з | 79121 «Результат від реалізації транспортно- | 79131 «Результат від | 79141 «Результат від реалізації власних |

| | | | |
|---|---|---|--|
| внутрішніх вантажних перевезень»; 79112 «Результат від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень»; 79113 «Результат від реалізації послуг з міжнародних транзитних вантажних перевезень»; 79114 «Результат від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та ТТН». | експедиційних послуг за стандартними договорами»; 79122 «Результат від реалізації транспортно-експедиційних послуг за змішаними договорами»; 79123 «Результат від реалізації транспортно-експедиційних послуг за посередницькими договорами». | операційної оренди вантажних транспортних засобів». 79132 «Результат від операційної оренди вантажних транспортних засобів з екіпажем». | вантажних транспортних засобів ; 79142 «Результат від реалізації запасних частин та інших цінностей засобів». |
|---|---|---|--|

Джерело: розроблено автором

Систематизовані бухгалтерські записи, щодо відображення підприємствами-перевізниками, доходів та фінансових результатів від надання послуг з вантажних перевезень, на рахунках бухгалтерського обліку, як домінуючого виду основної діяльності, відповідно до запропонованої класифікації рахунків, наведені у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Порядок облікового відображення операцій з обліку доходів та фінансових результатів діяльності підприємств-перевізників при наданні послуг з внутрішніх та міжнародних вантажних перевезень

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|--|
| | Дебет рахунків | Кредит рахунків |
| 1 | 2 | 3 |
| Доходи | | |
| Надано послугу з внутрішнього вантажного перевезення (підписано товарно-транспортну накладну, акт виконаних робіт наданих послуг): замовник - резидент, замовник-не резидент. | 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»; 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» | 70311 «Дохід від реалізації послуг з внутрішніх вантажних перевезень» |

| | | |
|---|---|--|
| Нараховане зобов'язання з податку на додану вартість. | 70311 «Дохід від реалізації внутрішніх вантажних перевезень» | 6415 «Розрахунки за податком на додану вартість» |
| Надано послугу з міжнародного вантажного перевезення (оформлено міжнародну товарно-транспортну накладну, акт виконаних робіт наданих послуг): замовник-резидент, замовник - нерезидент. | 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» | 70312 «Дохід від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень» 70313 «Дохід від реалізації послуг з міжнародних транзитних вантажних перевезень» 70314 «Дохід від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та товарно-транспортною накладною» |
| Отримано оплату за надані послуги з вантажних перевезень: замовник - резидент, замовник-нерезидент. | 301 «Каса у національній валюті» 311 «Поточні рахунки в національній валюті» 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» | 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» |
| Перераховано валюту на продаж за умови, замовник не резидент. | 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» | 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» |
| Зараховано гривні від продажу валюти за умови, що замовник не резидент. | 311 «Поточні рахунки в національній валюті» | 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» |
| Відображено від'ємну різницю між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. | 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» | 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» |
| Відображено додатну різницю між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. | 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» | 711 «Дохід від купівлі продажу іноземної валюти» |
| Фінансові результати | | |

Продовження табл. 2.8

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|---|--|
| | Дебет рахунків | Кредит рахунків |
| 1 | 2 | 3 |
| Віднесено витрати на фінансовий результат від реалізації послуг з вантажних перевезень | 79111 «Результат від реалізації послуг з внутрішніх вантажних перевезень»; 79112 «Результат від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень»; 79113 «Результат від реалізації послуг з міжнародних транзитних вантажних перевезень»; 79114 «Результат від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та товарно-транспортною накладною». | 90311 «Собівартість наданих послуг з внутрішніх вантажних перевезень»; 90312 «Собівартість наданих послуг з міжнародних вантажних перевезень»; 90313 «Собівартість наданих послуг з транзитних вантажних перевезень»; 90314 «Собівартість наданих послуг з міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та товарно-транспортною накладною»; 92 «Адміністративні витрати»; |

| | | |
|---|---|---|
| | | 93; 94. |
| Віднесено доходи на фінансовий результат від реалізації послуг з вантажних перевезень | 70311 «Дохід від реалізації послуг з внутрішніх вантажних перевезень» 70312 «Дохід від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень» 70313 «Дохід від реалізації послуг з міжнародних транзитних вантажних перевезень» 70314 «Дохід від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та товарно-транспортною накладною» | 79111 «Результат від реалізації послуг з внутрішніх вантажних перевезень»; 79112 «Результат від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень»; 79113 «Результат від реалізації послуг з міжнародних транзитних вантажних перевезень»; 79114 «Результат від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та товарно-транспортною накладною». |

Примітка: у таблиці жирним шрифтом виділено запропоновані рахунки

Визнані доходи класифікуватимуться в бухгалтерському обліку підприємства як доходи від реалізації послуг. Специфікою наведеного облікового відображення доходу від реалізації послуг з вантажних автомобільних перевезень є застосування підприємствами-перевізниками різних ставок з податку на додану вартість залежно від виду діяльності та місця надання послуг.

Враховуючи наведену модель класифікації видів діяльності підприємств-перевізників як об'єктів обліку та необхідність гармонізації впливу на неї існуючої системи податкового обліку. Нами запропоновано наступну модель класифікації автомобільних вантажних перевезень, з огляду на їх економічну сутність, на базі поєднання облікового та податкового аспектів (рис.2.7).



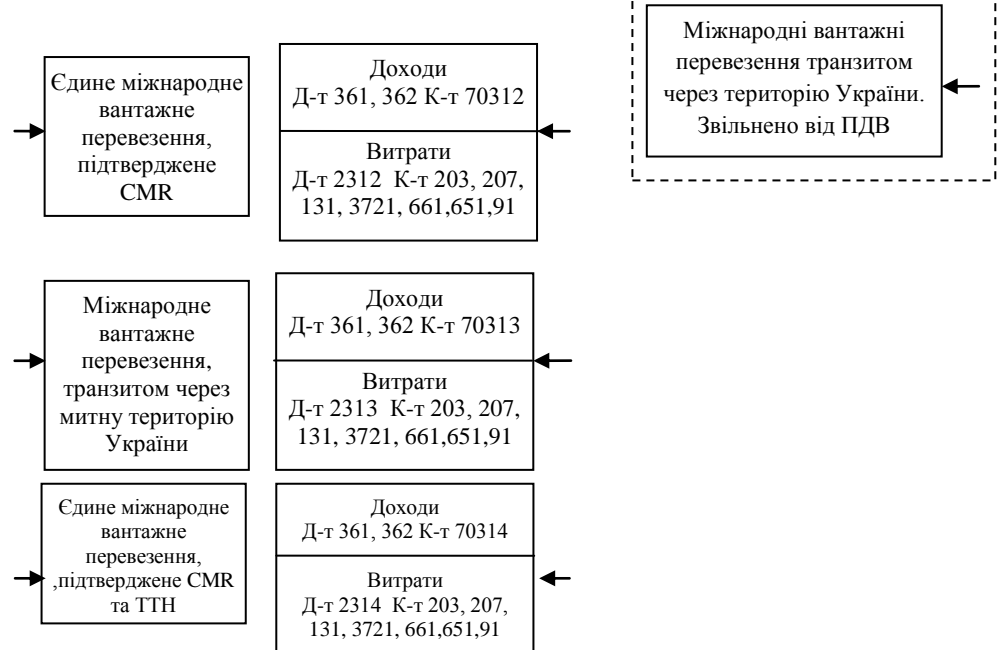


Рис. 2.7. Узагальнена модель облікового відображення вантажних перевезень виходячи із запропонованої їх класифікації

Джерело: розроблено автором [31, с.204-207]

Запровадження запропонованого підходу дозволить уніфікувати чинні підходи до облікового відображення автомобільних вантажних перевезень як у бухгалтерському так і податковому обліку та на наступному етапі є запорукою вдосконалення порядку облікового відображення транспортно-експедиційних послуг та побудови ефективної системи внутрішнього контролю підприємств-перевізників.

Місцем постачання послуг, пов'язаних із перевезенням вантажів, є місце їх фактичного постачання. Відповідно, для внутрішніх вантажних перевезень місцем постачання є митна територія України, що передбачає їх оподаткування за основною ставкою податку на додану вартість – 20 відсотків. Послуги з міжнародних перевезень вантажів автомобільним транспортом, за ПКУ [120], визначені як операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою податку на додану, за умови його здійснення за єдиним міжнародним перевізним документом. Постачання послуг з перевезення вантажів транзитом через митну

територію України, а також постачання послуг, пов'язаних із таким перевезенням, звільняються від оподаткування податком на додану вартість. Відповідно, запроваджена нами класифікація автомобільних вантажних перевезень впливатиме на порядок диференційованого, аналітичного облікового відображення доходів підприємств-перевізників від надання послуг з вантажних перевезень автомобільним транспортом та, безумовно, на розмір доходів. Підставою визнання доходів підприємств-перевізників від надання транспортно-експедиційних послуг, відповідно до удосконаленої нами схеми документообігу підприємств-перевізників (рис.2.1). є належним чином оформлені міжнародна автомобільна накладна (CMR) або товарно-транспортна накладна, залежно від місця надання послуги, та підписаний замовником акт виконаних робіт, наданих послуг.

Суттєвим для облікового відображення доходів від реалізації транспортно-експедиційних послуг є визначення місця надання транспортно-експедиційних послуг. Так, місцем надання транспортно-експедиційних послуг вважається місце, в якому одержувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або, у разі відсутності такого місця, місце постійного чи переважного його проживання. Місцем постачання послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг, вважається місце фактичного постачання послуг. За умови якщо замовник транспортно-експедиційних послуг – резидент України, винагорода за транспортно-експедиційні послуги, безперечно, підлягатиме оподаткуванню за основною ставкою податку на додану вартість, визначеною ст.10 ПКУ [120], якщо замовник – нерезидент України, то винагорода за транспортно-експедиційні послуги не підлягає оподаткуванню податком на додану вартість. Порядок оподаткування таких послуг, як навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка, залежатиме від маршруту перевезення: в Україну, з України,

по території України. Облікове відображення доходів залежатиме від сутності договору транспортного експедирування.

За умови здійснення транспортно-експедиційної діяльності за посередницьким договором, доходи визнаються у сумі винагороди експедитора. Підставою визнання доходів підприємств-перевізників за посередницьким договором є засвідчений підписом замовника акт виконаних робіт, наданих послуг та копії оформлених міжнародної автомобільної накладної (CMR) або товарно-транспортної накладної, залежно від місця надання послуги.

За умови укладення прямого договору надання послуг, коли частина послуг надається експедитором самостійно, а частина придбавається у третіх осіб, транспортний експедитор формує власну послугу та відображає доходи та витрати у повному обсязі. Облікове відображення доходів при реалізації транспортно-експедиційних послуг відповідатиме обліковому відображенню доходів від реалізації послуг з вантажних перевезень автомобільним транспортом із використанням запровадженої кореспонденції рахунків.

Визнання доходу від операційної оренди відбувається на прямолінійній основі протягом строку оренди, або з врахуванням способу одержання економічних вигод пов'язаних з використанням об'єкту операційної оренди. Бухгалтерські записи, щодо відображення підприємствами-перевізниками доходів та фінансових результатів від надання в операційну оренду власних вантажних транспортних засобів наведені у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Порядок облікового відображення доходів та фінансових результатів підприємств-перевізників від надання в операційну оренду вантажних транспортних засобів за умови одержання передплати

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|--|---|
| | Дебет рахунку | Кредит рахунку |
| 1 | 2 | 3 |
| Доходи | | |
| Передано вантажний транспортний засіб у оренду (підписано акт приймання-передачі до договору оренди). | 1052 «Вантажні транспортні засоби, передані в оренду» | 1051 «Вантажні транспортні засоби» |

| | | |
|--|---|---|
| Отримано передплату від орендаря. | 301 «Каса у національній валюті» 311 «Поточні рахунки в національній валюті» | 6811 «Розрахунки за авансами одержаними в національній валюті» |
| Нараховане зобов'язання з податку на додану вартість. | 643 «Податкові зобов'язання» | 6415 «Розрахунки за податком на додану вартість» |
| Надано послугу оренди вантажного транспортного засобу (оформлено рахунок, акт наданих послуг). | 6811 «Розрахунки за авансами одержаними в національній валюті» | 3771 «Розрахунки з іншими дебіторами у національній валюті» |
| Визнано дохід орендодавця від наданих послуг оренди вантажних транспортних засобів. | 3771 «Розрахунки з іншими дебіторами у національній валюті» | 70331 «Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів»; 70332 «Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів з екіпажем». |
| Закрито розрахунки з податку на додану вартість. | 70331 «Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів»; 70332 «Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів з екіпажем». | 643 «Податкові зобов'язання» |
| Фінансові результати | | |
| Віднесено витрати на фінансовий результат від надання в оренду вантажного транспортного засобу | 79131 «Результат від операційної оренди вантажних транспортних засобів». 79132 «Результат від операційної оренди вантажних транспортних засобів з екіпажем». | 90331 «Собівартість послуг операційної оренди вантажних транспортних засобів» 90332 «Собівартість послуг операційної оренди вантажних транспортних засобів з екіпажем» |

Продовження табл.2.9

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|---|
| | Дебет рахунків | Кредит рахунків |
| 1 | 2 | 3 |
| Віднесено доходи на фінансовий результат від надання в оренду вантажного транспортного засобу | 70331 «Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів»; 70332 «Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів з екіпажем». | 79131 «Результат від операційної оренди вантажних транспортних засобів». 79132 «Результат від операційної оренди вантажних транспортних засобів з екіпажем». |

Примітка: у таблиці жирним шрифтом виділено запропоновані рахунки

Зазначений перелік бухгалтерських записів наведений із урахуванням, що для підприємства здійснення орендних операцій є одним із напрямків основної діяльності. Зауважимо, що відповідно до Інструкції [149], авансові орендні

платежі відносяться до витрат майбутніх періодів, із використанням рахунку 691 «Доходи майбутніх періодів за операційною орендою вантажних транспортних засобів», за умови віднесення платежів до різних періодів. Підставою визнання доходів підприємств-перевізників від операційної оренди вантажних транспортних засобів є належним чином оформлені рахунок та акт виконаних робіт, наданих послуг, підписаний орендарем. Аналогічно до попередніх видів доходів, суттєвим для облікового відображення визначеного доходу є конкретизація місця надання послуг оренди. З метою оподаткування, місцем надання послуг оренди транспортних засобів є місце їх фактичного постачання.

Визнання доходів від реалізації власних транспортних засобів відбувається за умови відповідності всім наведених нижче умовам: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на активи; підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими активами; сума доходу може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно оцінені. Бухгалтерські записи щодо відображення на запропонованих рахунках бухгалтерського обліку підприємствами-перевізниками доходів від реалізації власних транспортних засобів, запасних частин та інших цінностей наведені у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Порядок облікового відображення доходів та фінансових результатів підприємств-перевізників при реалізації вантажних транспортних засобів

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|---|--|
| | Дебет рахунку | Кредит рахунку |
| Доходи | | |
| Переведено транспортний засіб із складу основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. | 2861 «Вантажні транспортні засоби, утримувані для продажу» | 1051 «Вантажні транспортні засоби» |
| Списано знос вантажного автомобіля. | 131 «Знос основних засобів» | 1051 «Вантажні транспортні засоби» |
| Проведено реалізацію вантажного транспортного засобу. (видаткова) | 3771 «Розрахунки з іншими дебіторами у національній | 7121 «Дохід від реалізації власних транспортних |

| | | |
|---|---|---|
| накладна, акт приймання передачі транспортного засобу, довідка-рахунок), запасних частин та інших цінностей | валюті» | засобів»; 7122 «Дохід від реалізації запасних частин та інших цінностей». |
| Нараховані податкові зобов'язання з податку на додану вартість. | 7121 «Дохід від реалізації власних транспортних засобів»; 7122 «Дохід від реалізації запасних частин та інших цінностей». | 6415 «Розрахунки за податком на додану вартість» |
| Проведено розрахунок за реалізований транспортний засіб | 311 «Поточні рахунки в національній валюті» | 3771 «Розрахунки з іншими дебіторами у національній валюті» |
| Фінансові результати | | |
| Віднесено витрати на фінансовий результат від продажу вантажного транспортного засобу, запасних частин та інших цінностей | 79141 «Результат від реалізації власних вантажних транспортних засобів»; 79142 «Результат від реалізації запасних частин та інших цінностей» | 9431 «Собівартість реалізованих вантажних транспортних засобів». 9432 «Собівартість реалізованих запасних частин та інших цінностей». |
| Віднесено доходи на фінансовий результат від продажу вантажного транспортного засобу, запасних частин та інших цінностей | 7121 «Дохід від реалізації власних транспортних засобів»; 7122 «Дохід від реалізації запасних частин та інших цінностей». | 79141 «Результат від реалізації власних вантажних транспортних засобів»; 79142 «Результат від реалізації запасних частин та інших цінностей» |

Примітка: у таблиці жирним шрифтом виділено запропоновані рахунки

Важливим фактором для відображення зазначеної господарської операції у бухгалтерському обліку підприємства є визначення моменту передачі покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності на актив, тобто визначення дати переходу права власності. За загальним правилом ЦКУ [211], право власності у набувача майна за договором купівлі-продажу виникає з моменту передачі майна, при цьому передачею майна вважається вручення його перевізникові тощо для відправлення набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки. Відповідно, підставою для визнання доходу у даному випадку є оформлення довідки-рахунку, видаткової накладної, акту приймання-передачі транспортного засобу. Використання зазначених субрахунків бухгалтерського обліку пов'язано із виділенням торгівлі власними вантажними транспортними засобами, як окремого виду діяльності підприємств-перевізників. Таким чином, наведений порядок диференційованого облікового відображення доходів та фінансових результатів у розрізі кожного виду основної діяльності

підприємств-перевізників, другорядної основної господарської діяльності, дозволить розглянути діяльність перевізника з позиції прибутковості як видів діяльності так і кожної окремої господарської операції та, безумовно, призведе до посилення функції контролю.

Висновки до розділу 2

Проведене нами дослідження організації обліку діяльності підприємств-перевізників дозволяє зробити наступні висновки:

1. Проведений аналіз діючої системи документального забезпечення бухгалтерського обліку підприємств-перевізників дозволив систематизувати порядок документування за кожним диференційованим напрямком діяльності підприємств-перевізників. Зокрема, запропоновано якісні зміни документообігу та впорядковано пакет первинних документів підприємств-перевізників шляхом запровадження уніфікованих облікових форматів: єдиного зразка подорожнього листа вантажного автомобіля для внутрішніх та міжнародних вантажних перевезень, довідки про вартість транспортних витрат, довідки-розрахунку щодо виданого авансу на внутрішні та закордонні службові відрядження працівників. Вдосконалено та модифіковано облікові формати транспортної документації: заявки на автотранспортне перевезення по території України, заявки на міжнародне автотранспортне перевезення, товарно-транспортна накладної, акту надання послуг, адаптовано до потреб підприємства з точки зору вимог податкового обліку, форму посвідчення про відрядження.

2. Розроблено систему організації обліку діяльності підприємств-перевізників на основі диверсифікації видів їх діяльності на: вантажні автомобільні перевезення; транспортно-експедиційні послуги; послуги оренди вантажних транспортних засобів; торгівля вантажними транспортними засобами з побудовою заходів формування інформації та підтвердження її достовірності для цілей управління.

3. Запропонована узагальнена модель облікового відображення автомобільних вантажних перевезень, з огляду на їх економічну сутність, на базі поєднання облікового та податкового аспектів. Запровадження якої дозволяє уніфікувати чинні підходи до облікового відображення автомобільних вантажних перевезень як у бухгалтерському так і податковому обліку, та на наступному етапі є запорукою вдосконалення порядку облікового відображення транспортно-експедиційних послуг і побудови ефективної системи внутрішнього контролю підприємств-перевізників.

4. Розроблено класифікацію витрат, доходів та фінансових результатів та порядок узгодження їх облікового відображення підприємствами-перевізниками відповідно до запровадженої диференціації видів діяльності, що дозволяє удосконалити організацію обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємств-перевізників. Як передумова підвищення аналітичності облікової інформації та деталізації фінансових результатів підприємств-перевізників за пріоритетними видами діяльності для прийняття ефективних управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

3.1 Обґрунтування концепції внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств

Дослідження переважної більшості підприємств-перевізників вказують на відсутність у їх організаційній структурі служби внутрішнього аудиту, відсутність програми, порядку здійснення внутрішнього аудиту. В той же час, його проведення є найбільш ефективним інструментом запобігання та попередження помилок, зловживань, визначення зон ризику та можливих напрямків усунення майбутніх

недоліків, ідентифікації та усунення слабких місць у системі управління [18, 185-191, 64-67, 80, 26, 85, 101-102, 215, 39, 214, 218, 13, 15, 43, 115]. На наш погляд, його ефективність доповнюється спілкуванням із управлінським персоналом, відповідно, органи управління користуються послугами внутрішніх аудиторів як додатковими інформаційними ресурсами, що сприяють у виконанні їх функцій.

Обробка, дослідження, узагальнення рекомендацій науковців, приводить до висновку, що організація ефективно функціонуючої системи внутрішнього аудиту – це багаторівневий процес, який включає наступні етапи:

– аналіз та співставлення визначених для попередніх умов господарювання цілей функціонування підприємства, прийнятого раніше напрямку розвитку, стратегії з видами діяльності, розмірами, організаційною структурою, а також з її можливостями;

– розробка та документальне закріплення нової, відповідно до умов господарювання, ділової концепції підприємства-перевізника, а також заходів, необхідних для розвитку обраної концепції, з метою удосконалення та підвищення ефективності діяльності підприємства, досягнення стратегічних цілей та зміцнення позиції на ринку. Документальне закріплення політик підприємства, розроблених на засадах аналізу, по кожному аспекту діяльності (іміджева, фінансова, виробнича, збутова, інноваційна, інвестиційна, облікова, кадрова) дозволить здійснювати ефективний контроль діяльності підприємства-перевізника;

– аналіз ефективності існуючої структури управління та її коригування. Передбачає розробку положення щодо організаційної структури управління із визначенням адміністративного, функціонального та методичного підпорядкування напрямків діяльності її складових, функціональних обов'язків, регламенту їх взаємовідносин, їх права та обов'язки. Необхідно розробити (деталізувати) графік документообігу, штатний розпис, посадові інструкції з чіткою вказівкою прав, обов'язків та відповідальності кожної структурної одиниці, співробітника. За

відсутності зазначеного підходу неможливо здійснювати чітку координацію функціонування всіх ланок контролю;

- розробка формальних типових процедур контролю конкретних фінансових та господарських операцій для впорядкування ефективності управління ресурсами, оцінки рівня достовірності інформації як підстави для прийняття управлінських рішень;

- здійснення внутрішнього аудиту підприємства-перевізника за розробленими програмами.

Серед питань, які підлягають розробці найбільш актуальними для підприємств-перевізників, визначення підходів до формування служби внутрішнього аудиту, її документального забезпечення, уточнення та узгодження змісту стандартів внутрішнього аудиту, виходячи із галузевих потреб.

В цілому формування служби внутрішнього аудиту, запровадження посади внутрішнього аудитора підприємства-перевізника можна здійснювати за наступними основними етапами: виявлення та чітко визначення кола питань внутрішнього аудитора; визначення та деталізація функцій внутрішнього аудитора, служби внутрішнього аудиту; об'єднання однотипних функцій; розробка та документальне затвердження Положення щодо служби внутрішнього аудиту; визначення схем співпраці, визначення обов'язків, прав та відповідальності кожної структурної одиниці служби внутрішнього аудиту із розробкою посадових інструкцій; інтегрування служби внутрішнього аудиту з іншими елементами процесу управління підприємства-перевізника; розробка положень внутрішнього аудиту та Кодексу професійної етики внутрішніх аудиторів.

Місце внутрішнього аудиту у організаційній структурі підприємства-перевізника, його функціональне спрямування, чисельність та кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів залежать, в першу чергу, від наступних факторів: мети створення служби внутрішнього аудиту, запровадження посади внутрішнього аудитора; ролі системи внутрішнього контролю в управлінні підприємством;

організаційно-правової форми, розмірів, ресурсів, обсягів та видів діяльності підприємства-перевізника; місця розташування відособлених підрозділів, або дочірніх компаній.

Ключовими умовами успішного функціонування служби внутрішнього аудиту підприємства є дотримання вимог щодо його організації на підприємстві та дотримання принципів його ефективності.

Серед принципів ефективності служби внутрішнього аудиту підприємства-перевізника слід виділити наступні: принцип відповідальності, який передбачає встановлення відповідальності за виконання кожної контрольної функції, закріпленої за внутрішнім аудитором як суб'єктом внутрішнього контролю; принцип збалансованості, який передбачає відповідність обов'язків внутрішнього аудитора відповідному обсягу прав та повноважень та навпаки; принцип своєчасного повідомлення щодо відхилень, який є особливо актуальним на стадії попереднього контролю; принцип відповідності контролюючої та контрольованої системи, який передбачає адекватність системи внутрішнього аудиту системі об'єктів внутрішнього аудиту; принцип комплексності, який передбачає що об'єкти різного типу мають бути охоплені відповідним внутрішнім аудитом; принцип розподілу обов'язків, який передбачає неможливість закріплення за однією людиною одночасно функцій, щодо санкціонування проведення операції, відображення операції у облікових реєстрах та забезпечення збереження активів, отриманих внаслідок проведення операції; принцип дозволу, який передбачає організацію обов'язкового забезпечення дозволу та погодження господарських операцій відповідальними особами у межах їх повноважень.

Результативність здійснення внутрішнього аудиту залежатиме від наступних факторів:

- розподіл функцій первинного контролю між різними співробітниками;
- чесність, порядність та зацікавленість адміністрації підприємства;
- раціональність та доцільність розподілу контрольних функцій;

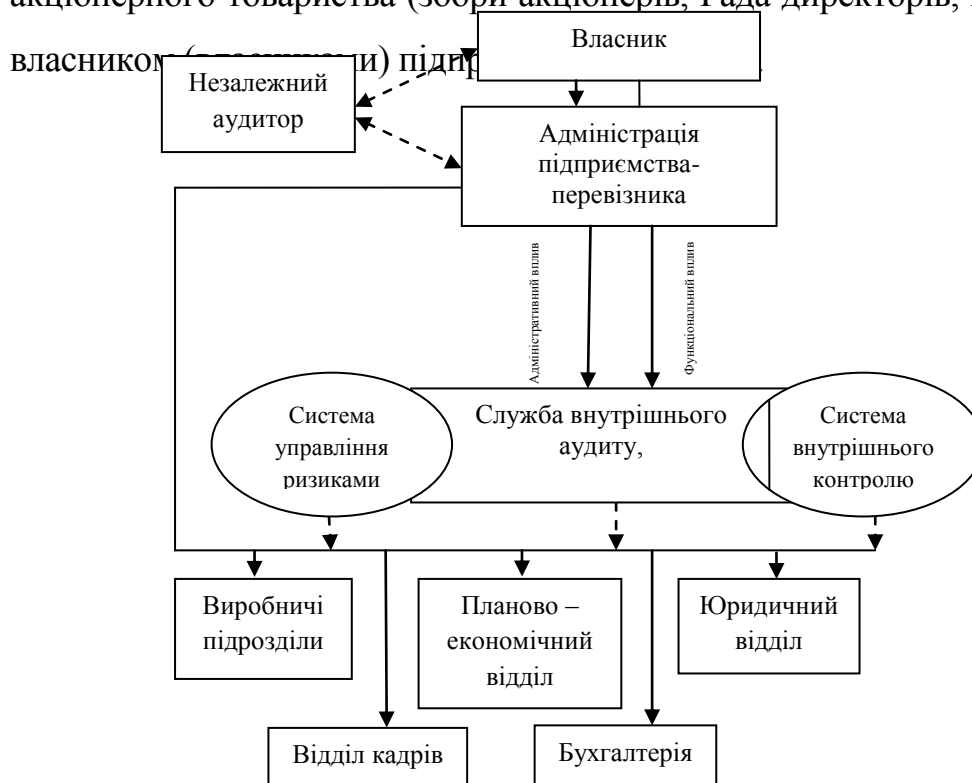
- швидке реагування на зміну внутрішніх та зовнішніх умов функціонування підприємства-перевізника як факторів його модернізації;
- приділення пріоритетної уваги операціям, що мають стратегічне значення для діяльності підприємства;
- раціональна організація контролю з метою отримання економічного ефекту (витрати на проведення контрольних процедур не повинні перевищувати економічний ефект від здійснення контролю);
- закріплення кожної окремої контрольної функції за одним центром відповідальності, неможливе закріплення однієї функції за двома центрами відповідальності;
- неможливість припинення контрольних процедур у зв'язку із вибуттям окремих суб'єктів внутрішнього контролю;
- наявність чіткого регламенту контрольної діяльності підприємства визначає ефективність функціонування підрозділу внутрішнього аудиту.

Показниками, які підтверджують дієвість служби внутрішнього аудиту на підприємстві, є: виконання затверджених планів аудиту; кількість виявлених значних ризиків; відсоток прийнятих та виконаних управлінським персоналом аудиторських рекомендацій; економічний ефект від впровадження рекомендацій; кількість повторних аудиторських рекомендацій; задоволення замовників аудиту.

Створення служби внутрішнього аудиту та його ефективність залежить, на нашу думку, від її вдалого інтегрування в організаційну структуру підприємства-перевізника, що, безумовно, є перевагою яка має бути використана для проникнення внутрішнього аудиту у всі підрозділи підприємства. Світова практика, як зазначалось, запропонувала своє бачення організації внутрішнього аудиту підприємства з метою реалізації визначених цілей (COSO). Відповідно, з метою виходу на фондовий ринок підприємство має змінити свою організаційну структуру управління відповідно до визначених критеріїв.

Безумовно, все вищезазначене визначає напрямки удосконалення організаційної структури управління для підприємств-перевізників. Варіант моделі функціонування та підпорядкування служби внутрішнього аудиту у системі управління підприємства-перевізника із організаційно-правовою формою господарювання ПАТ, ПрАТ, де служба внутрішнього аудиту знаходиться у функціональному підпорядкуванні раді директорів через комітет з аудиту, хоча на багатьох вітчизняних підприємствах фактично служба внутрішнього аудиту підпорядкована виконавчому керівництву. Зазначене підпорядкування матиме сенс за наступних умов: наглядова рада є самостійним, незалежним, а не номінальним органом; склад ради є дійсним та незалежним, а не номінальним; члени наглядової ради зацікавлені у функціонуванні на підприємстві служби внутрішнього аудиту.

Слід відмітити, що запропонована модель є універсальною як для акціонерних товариств, так і для підприємств іншої організаційно-правової форми господарювання, тобто товариств з обмеженою відповідальністю, приватних підприємств, за умови заміни вищих органів управління акціонерного товариства (збори акціонерів, Рада директорів, комітет з аудиту)



Умовні позначення:

- - прямий функціональний вплив;
- - непрямий вплив, надання додаткових даних, забезпечення виконання функцій;
- ←-----→ - співробітництво;

Рис. 3.1 Модель інтегрованого підпорядкування служби внутрішнього аудиту у системі управління підприємства-перевізника

Практично забезпечення незалежності служби внутрішнього аудиту від виконавчого керівництва є досить складним завданням, оскільки існує пряма зацікавленість останнього у контрольній функції. У запропонованій моделі визначено лише адміністративну підпорядкованість служби внутрішнього аудиту виконавчому керівництву підприємства, оскільки зазначеної підпорядкованості уникнути неможливо. Найбільш доцільним, на нашу думку, підходом, є формування служби внутрішнього аудиту в якості відокремленої та незалежної структури - окремого структурного відділу в системі управління підприємством.

Перевагами такої структури є можливість формування системи, яка дозволяє здійснювати управління всім підприємством як єдиним цілим, при функціонуванні адміністративно та фінансово відокремленої структурної одиниці із своїми цільовими установками.

Що стосується акціонерних товариств, то тут, крім служби внутрішнього аудиту, функції контролю виконують ревізійні комісії, до сфери діяльності яких входить щорічна перевірка результатів фінансово-господарської діяльності підприємства, та зовнішні аудитори, затверджені на загальних зборах акціонерів. На підставі проведеного аналізу літературних джерел (табл. А.4, додатка А), запропоновані принципові відмінності у діяльності внутрішніх контролюючих органів підприємства-перевізника.

Ефективність внутрішнього аудиту, безумовно, забезпечується і дотриманням етичних норм та професійних стандартів внутрішнього аудиту.

Відповідно, обов'язковою, на нашу думку, є наявність на підприємстві-перевізнику документів згідно переліку, наведеного у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Перелік внутрішніх нормативно-правових документів, що визначають порядок функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві-перевізнику

| | |
|---|---|
| Підприємство-перевізник, організаційно-правова форма господарювання (ПрАТ, ПАТ) | Підприємство-перевізник, організаційно-правова форма господарювання (ТОВ, ПП) |
| Кодекс професійної поведінки | Кодекс професійної поведінки |
| Кодекс корпоративного управління | Кодекс корпоративного управління |
| Колективний договір | Колективний договір |
| Положення щодо функціонування на підприємстві ревізійної комісії | Положення щодо ризиків |
| Положення щодо функціонування Ради директорів | Положення щодо внутрішнього контролю |
| Положення щодо ризиків | Положення щодо внутрішнього аудиту |
| | Кодекс етики |
| | Стандарти внутрішнього аудиту підприємства |
| Підприємство-перевізник, організаційно-правова форма господарювання (ПрАТ, ПАТ) | Підприємство-перевізник, організаційно-правова форма господарювання (ТОВ, ПП) |
| Положення щодо внутрішнього контролю | Посадові інструкції працівників підрозділів |
| Положення щодо служби внутрішнього аудиту | Інструкції по проведенню контрольних заходів та форми робочих документів |
| Кодекс етики | |
| Стандарти внутрішнього аудиту підприємства | |
| Посадові інструкції працівників підрозділів | |
| Інструкції по проведенню контрольних заходів та форми робочих документів | |

Наявність на підприємстві перерахованих документів та дотримання стандартів внутрішнього аудиту дає можливість об'єктивно оцінити роботу служби внутрішнього аудиту як з боку керівництва підприємства, так і з боку зовнішнього аудиту. Саме на підставі визначених документів здійснює свою діяльність служба внутрішнього аудиту. Так, Положення щодо функціонування Ради директорів визначає повноваження директорів, що обумовлює складання внутрішніх регламентів, Положення щодо внутрішнього контролю забезпечує деталізацію регламентів взаємодії, Положення щодо ризиків обумовлює виконання такої функції служби внутрішнього аудиту як мінімізація ризиків, регламентування роботи та структура служби внутрішнього аудиту забезпечується Положенням про службу внутрішнього аудиту.

Кількість та склад штатних працівників визначається на кожному окремому підприємстві залежно від наступних факторів: завдань, поставлених перед

службою внутрішнього аудиту; стан середовища контролю на підприємстві; розгалуженість структури підприємства як географічної, так і функціональної; стан системи внутрішнього контролю; схильність підприємства до ризиків. Склад штатних працівників служби внутрішнього аудиту на середньому підприємстві-перевізнику, на нашу думку може мати наступну структуру.

Очолює службу внутрішнього аудиту керівник, кваліфікований спеціаліст, який володіє знаннями та практичними навичками у сфері аудиту, бухгалтерського обліку, економіки та фінансів. Функції керівника служби внутрішнього аудиту, визначені відповідно до [88, 99], для підприємств-перевізників, включають:

- розробка та узгодження структури, штатного розпису та щорічного бюджету служби внутрішнього аудиту, контроль за його виконанням;
- безпосередня участь у організації, регулюванні та контролі діяльності служби;
- стратегічне планування діяльності служби у межах стратегії розвитку підприємства;
- узгодження програм аудиторських перевірок, керівництво щодо розробки планів-графіків, методик та оцінок результатів;
- участь у розробці стандартів внутрішнього аудиту, політиці аудиту;
- інформування керівництва щодо результатів перевірок, консультування з важливих питань поточної діяльності підприємства;
- участь у розгляді спірних питань, нестандартних проблем;
- співпраця із зовнішнім аудитом;
- організація методологічної, науково-дослідної роботи в межах компетенції підрозділу;
- звітування щодо виконаної роботи;

У підпорядкуванні керівника перебувають спеціалісти, з навичками контролю у транспортній галузі та освітою у сфері логістики, або механіки з вільним володінням комп'ютерною технікою.

Перелік спеціалістів, яких доцільно залучати підприємствам-перевізникам за цивільно-правовими угодами, є досить широким: як то спеціаліст з податкових та юридичних питань; фахівець з актуарних розрахунків, фахівець з оцінки матеріальних та нематеріальних активів, спеціаліст із злиття та поглинання. При цьому обов'язки працівників служби внутрішнього аудиту та рівень їх кваліфікації (вимоги та навички) мають бути зафіксовані у Посадових інструкціях для працівників служби внутрішнього аудиту.

Методика внутрішнього аудиту – важливий інструмент роботи служби внутрішнього аудиту, її використовують при підготовці перевірки, складанні плану та програми перевірки, розподілі обов'язків. Основою внутрішнього аудиту підприємства-перевізника є загальноприйнята методика, яка узагальнено має включати такі основні етапи:

1. Планування внутрішнього аудиту та інша підготовча робота.
2. Оцінка системи внутрішнього контролю.
3. Проведення аудиторської перевірки.
4. Складання звіту, його узгодження та надання керівництву.
5. Розробка рекомендацій по усуненню виявлених недоліків.
6. Контроль за усуненням виявлених недоліків.

Відповідно, процес внутрішнього аудиту – це ряд послідовних етапів, які включають підготовку до перевірки, розробку та складання програми перевірки, оцінку системи внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту на об'єктах внутрішнього аудиту, дослідження фінансово-господарської діяльності та документальну перевірку операцій та облікових даних. Діяльність служби внутрішнього аудиту здійснюється відповідно до плану внутрішнього аудиту, розробленого керівництвом служби внутрішнього аудиту та затвердженим Радою директорів, Комітетом з аудиту.

Слід відмітити, що внутрішній аудит у багатьох аспектах базується на МСА, зокрема МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [116 с. 283-338], МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [116 с. 670-678].

За МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [116 с. 269-283]. , за яким планування – це розробка загальної стратегії і детального підходу до очікуваного характеру, тимчасових рамок і обсягу аудиту. Планування проходить через весь процес аудиту та присутнє на кожному його етапі, що є передумовою складання на підприємстві-перевізнику таких планів: стратегічного, попереднього (річного) та оперативного (робочого) плану. Стратегічний план охоплює період три роки, протягом якого всі системи та сфери діяльності проходять аудиторську перевірку. Складовими такого плану є цілі аудиту, сфери та періодичність перевірок, оцінка використаних ресурсів. На етапі щорічного попереднього планування стратегічний план переводиться в схему завдань аудиту, які проводяться в наступних періодах.

Річний план ідентифікує ціль кожного завдання внутрішнього аудиту та деталізує об'єкти, графіки та терміни проведення аудиту. У річному плані внутрішнього аудиту, складеному на етапі попереднього планування аудиту підприємств-перевізників, необхідно передбачити: вибір актуальних, суттєвих завдань для служби внутрішнього аудиту підприємства-перевізника; графік виконання завдань; чисельність та кваліфікаційні вимоги до залучених внутрішніх аудиторів, спеціалістів; необхідність залучення працівників інших підрозділів підприємства-перевізника; розподіл обов'язків відповідно до професійних навичок; інструктаж щодо прав та обов'язків, стосовно об'єкту перевірки; порядок складання робочих документів; порядок та форма документування результатів перевірки. Оперативне планування відбувається на наступному етапі поряд із розробкою програми внутрішнього аудиту. Робочий план розробляється з метою щотижневої, щомісячної, щоквартальної, деталізації річного плану та демонструє використання ресурсів і періодично оновлює інформацію, включаючи: цілі та сфери конкретних завдань внутрішнього аудиту; бюджет часу та розподіл персоналу; методи, процедури та доведення інформації, у тому числі розподіл обов'язків та контроль за виконанням завдань.

Процес планування внутрішнього аудиту підприємства-перевізника схематично можна відобразити наступним чином рис. 3.2.



Рис. 3.2 Процес планування при проведенні внутрішнього аудиту підприємства-перевізника

Детальний план проведення внутрішнього аудиту передбачає розкриття інформації щодо передбачуваного обсягу та порядку проведення перевірки із визначенням напрямку аудиту, залежно від зміни внутрішніх та зовнішніх факторів. При внесенні змін до плану, самі зміни та причини їх виникнення підлягають обов'язковому документуванню.

Необхідно відмітити, що планування роботи внутрішнього аудитора має проводитись за загальними принципами проведення аудиту на засадах узгоджуваності, безперервності та оптимальності. Правильна організація планування внутрішнього аудиту забезпечує своєчасну перевірку діяльності підрозділів підприємства-перевізника.

Програма внутрішнього аудиту розробляється працівниками служби внутрішнього аудиту із наступним затвердженням керівником служби відповідно до внутрішніх політик підприємства-перевізника. Виконання конкретних завдань по контролю того чи іншого об'єкту здійснюється групою внутрішніх аудиторів чи аудитором відповідно до програми внутрішнього аудиту. Запропонований нами шаблон програми внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників матиме форму, наведену у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Зразок програми внутрішнього аудиту підприємства-перевізника

| Програма внутрішнього аудиту | | | Внутрішній аудит основної діяльності підприємства-перевізника | | | Індекс документа | | |
|-------------------------------------|--|---|---|-----------|----------------------------|-------------------------------|--------------------------------------|------------------------|
| Період Рік | | | | | | | | |
| Внутрішній аудитор, група аудиторів | | | | ППП | | | Дата перевірки (початок, закінчення) | |
| № п/п | Питання | Перелік аудиторських процедур | Твердження керівництва | Виконавць | Термін виконання | Посилання на робочий документ | | Відмітка про перевірку |
| | | | | | | Індекс | Дата | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | Відображення доходів від надання послуг вантажних перевезень | Аналіз, порівняння, спостереження, перевірка записів документів; повторне обчислення, обговорення | Повнота | П.І.П. | З 10.06.14р. по 24.06.14р. | РД2 | 25.06.14р. | П.І.П. |

Складено _____
(ППП)

_____ (підпис)

Програма внутрішнього аудиту містить детальний перелік процедур, необхідних для практичної реалізації завдань організації системи внутрішнього контролю підприємства та виступає детальною інструкцією для працівників служби внутрішнього аудиту і одночасно засобом контролю якості їх роботи. Крім того, програма внутрішнього аудиту визначає: перелік основних первинних документів, облікових реєстрів та інших документів, які підлягають перевірці, що дозволяє встановити її обсяг; види та прийоми внутрішнього аудиту; послідовність

проведення та вибір аналітичних процедур та порядок використання матеріалів постійного досьє.

Зазначений підхід дозволяє виділити цілі, терміни проведення аудиту, обсяги та розподіл ресурсів, що відповідає вимогам Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту. Слід відмітити, що на етапі планування та проведення перевірки внутрішній аудитор має дати оцінку рівня довіри до функціонуючої системи бухгалтерського обліку, оцінити середовище контролю та рівень надійності і ефективності системи внутрішнього контролю підприємства.

Перевірка кожного елемента програми внутрішнього аудиту підприємств-перевізників супроводжується документуванням графі 6, 7 таблиці 3.2, що забезпечує можливість підтвердження фактичного проведення перевірки, проведення контролю якості внутрішнього аудиту, оцінки професійного рівня конкретного внутрішнього аудитора, зведення даних керівником служби внутрішнього аудиту або внутрішнім аудитором при формуванні звіту. Зокрема, Ю. Ю. Кочинев [79] класифікує робочі документи аудитора за ознакою періодичності їх складання на: на етапі планування; при проведенні перевірки та після закінчення перевірки.

Наступним етапом загальноприйнятої методики є безпосереднє проведення аудиторської перевірки діяльності підприємства-перевізника, який потребує обов'язкової стандартизації.

3.2 Стандартизація внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств

Розвиток ринкової економіки вимагає у сьогоденних умовах побудову такої системи внутрішнього контролю підприємства-перевізника, яка б забезпечувала: необхідною інформацією управлінську ланку підприємства; здатність прогнозування динаміки ринку вантажних перевезень; проведення аналізу, оцінки та попередження виникнення неефективних витрат.

Основне завдання служби внутрішнього аудиту при розробці методики проведення аудиторської перевірки полягає у виявленні найбільш перспективних напрямків, для чого доводиться поєднувати окремі елементи різних методик аудиту. Відповідно, саме правильно обрана методика проведення аудиту сприяє підвищенню ефективності внутрішнього аудиту діяльності підприємства-перевізника.

Як зазначалось у попередньому розділі, необхідною умовою підвищення якості внутрішнього аудиту на підприємстві-перевізнику є розробка положень (стандартів) внутрішнього аудиту. За визначених умов, доцільною є розробка положення «Внутрішній аудит діяльності підприємства-перевізника за видами діяльності». Розробка та функціонування зазначеного положення, на нашу думку, має базуватись на наступних нормативно-правових актах ГКУ[38], ПКУ[120], Метдичні рекомендації [92], МКУ [97], Закон [144], Закон [143], Закон [141], Закон [176], Закон [169], Закон [170], МСА [116], МПСВА[88], П(С)БО 14 [123], П(С)БО 15 [124], П(С)БО 16 [125], П(С)БО 25 [127], НП(С)БО 1 [168].

Запропонована методика проведення внутрішнього аудиту діяльності підприємства-перевізника відображена на рис. 3.3.





Рис. 3.3 Схеми методики проведення внутрішнього аудиту діяльності підприємства-перевізника

Запропоноване положення «Внутрішній аудит діяльності підприємства-перевізника за видами діяльності», на нашу думку, має бути уніфікованим, структурованим, чітко визначати об'єкти, мету, методику та технічні прийоми аудиторських перевірок, спрямованим на підвищення ефективності діяльності підприємства та отримання прогностичних показників розвитку підприємства-перевізника.

Метою проведення аудиту діяльності підприємства-перевізника є виявлення достовірності, правильності групування та відображення доходів за видами діяльності, витрат за видами діяльності та статтями та, відповідно, фінансових результатів підприємства-перевізника у конкретному звітному періоді, що у

кінцевому результату спонукатиме до підвищення ефективності діяльності підприємства та отримання достовірних прогнозних показників.

Відповідно, завданням внутрішнього аудиту доходів, витрат та фінансових результатів підприємства-перевізника є:

1. Оцінка повноти та правильності дотримання зовнішніх і внутрішніх правил, директив, регламентів.
2. Підтвердження існування, повноти та достовірності відображення у бухгалтерському обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємств з урахуванням галузевої специфіки та видів діяльності.
3. Встановлення достовірності даних фінансової звітності підприємства-перевізника.
4. Визначення ефективності діяльності підприємства-перевізника.

Слід відмітити, що для збору аудиторських доказів внутрішній аудит поряд із загальнонауковими прийомами дослідження об'єктів аудиту, такими як аналіз та синтез, індукція та дедукція, порівняння та аналогія, гіпотеза та експеримент, використовує спеціальні методи, напрацьовані іншими дисциплінами (статистика, економічний аналіз, бухгалтерський облік, судово-бухгалтерська експертиза та інші), які, в свою чергу, використовують прийоми аудиту.

Зокрема, Андреев В. Д. [3] пропонує наступну класифікацію методичних прийомів документування та реалізації аудиторських перевірок: блок-схеми документообігу; анкети щодо внутрішньогосподарського контролю; матриці ключових контрольних моментів; аналітичні групування; аналітичні огляди; проміжні та основні акти; результати інвентаризацій активів та зобов'язань; альтернативний баланс; пропозиції та рішення за результатами аудиторських перевірок.

Склад прийомів може змінюватись в залежності від джерел інформації (первинні документи, облікові реєстри, звітність), ступеня використання прийомів в цілому та залежати від форм обліку (журнальна, меморіально-ордерна,

автоматизована та інші). Підвищення ефективності аудиторських процедур досягається також за рахунок методів автоматизованого аудиту. Комп'ютерна обробка даних впливає на методи аудиту, що призводить до появи нових прийомів та процедур (імітація, паралельне моделювання, переформатування даних та інші).

Програми для обробки даних підвищують ефективність та дієвість аудиторських перевірок. Ефективною та доступною для використання є система електронних таблиць Excel. З метою її використання аудитор розробляє шаблон форми вихідного документу, визначає перелік необхідних вхідних даних та форму їх введення у електронному вигляді або вручну, визначає порядок обробки даних та формат вихідного документу. Ефективним, на нашу думку, є також поєднання та обмін даними під час проведення аудиторських процедур із Програмою 1С Підприємство 8.2, що буде однією із передумов проведення аудиту діяльності підприємства.

Для проведення перевірки обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємства-перевізника використовуватимемо наступну схему: первинні документи – зведені документи - облікові регістри – головна книга - звіт про фінансові результати на базі визначення об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів аудиту, методики узагальнення та реалізації результатів.

Відповідно до методики, рис. 3.3, на етапі проведення перевірки діяльності, в першу чергу, слід провести аудит доходів підприємства-перевізника рис. 3.4.



Рис. 3.4 Класифікація джерел інформації внутрішнього аудиту доходів підприємств
Джерело: розроблено автором [55, с.223-228]

Відповідно до запропонованої на рис.3.4 схеми, до джерел інформації, необхідних для здійснення внутрішнього аудиту доходів підприємств-перевізників, при автоматизованій формі обліку, залежно від видів основної діяльності, слід віднести: облікову політику підприємства-перевізника, іміджеву політику, організаційно-розпорядчу документацію та правоустановчі документи, документи щодо управління персоналом, анкети тестування системи внутрішнього контролю, договори, рахунки, заявки на здійснення вантажних перевезень у внутрішньому сполученні та міжнародному сполученні, журнал реєстрації заявок, акти виконаних робіт, наданих послуг з вантажних перевезень, акти виконаних робіт наданих послуг за договорами транспортної експедиції залежно від типу договору, подорожні листи, товарно-транспортні накладні, CMR, видаткові накладні, банківські виписки, дані облікових реєстрів, оборотно-сальдові відомості по рахунках 702, 703 субконто вид діяльності, 732, оборотно-сальдові відомості, та картки рахунків 361, 362 у розрізі контрагентів 311, 312, аркуші розшифровки, головна книга, акти звірок, фінансова звітність підприємства-перевізника відповідно до НП(С)БО 1 [168], або П(С)БО 25 [127], податкова звітність з податку на прибуток підприємств, з податку на додану вартість, щодо отриманих підприємством податкових пільг, податкові накладні.

Проведення внутрішнього аудиту доходів підприємства-перевізника слід здійснювати за наступними етапами.

1. Аудитору слід впевнитись у відповідності існуючої системи обліку на підприємстві встановленим положенням облікової політики та нормативно-правовим актам. При цьому слід зауважити, що система бухгалтерського обліку господарських операцій є ефективною, якщо: операції, відображені в обліку у період їх здійснення є достовірними та арифметично правильними; бухгалтерські записи сформовані вірно; окремо ідентифіковані елементи операцій, які мають суттєве значення для обліку та звітності; можливість зловживань зведена до мінімуму.

2. Підтвердження правильності формування бухгалтерських записів та даних звітних форм стосовно операцій із відображення доходів. До вказаних документів можна віднести підтвердження служби внутрішнього контролю щодо достовірності та своєчасності визнання доходів, підтвердження служби внутрішнього контролю щодо правильності їх класифікації за видами основної домінуючої та основної вторинної діяльності, підтвердження достовірності фінансової звітності та інші. Для визначення пакету необхідних аудиторських процедур аудитор повинен протестувати систему внутрішнього контролю підприємства-перевізника на предмет її ефективності. Тести контролю застосовуються з метою оцінки ризиків засобів внутрішнього контролю. В ході дисертаційного дослідження автором розроблено шаблони анкети оцінки ефективності системи внутрішнього контролю підприємства-перевізника та відомості оцінки ефективності діючої системи внутрішнього контролю та проведено тестування СВК восьми підприємств-перевізників.

Перед початком детальної перевірки доходів необхідно визначити суттєву групу доходів за П(С)БО 15 [124] у їх загальному обсязі, що дозволить визначити напрямок та зміст перевірки. На нашу думку, на даному етапі слід врахувати і запропонований нами розподіл видів діяльності підприємства на домінуючий та другорядні. Аудитор не повинен звертати увагу на несуттєві моменти - це один із принципів аудиту [64, с.61-63].

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 (гр.13/ (гр.8*т.)) |
|---|--|----------------------------------|------------------------------|---|---|-------------------------------|---------------------------------|-------------------|-------------------------------------|--|--------------------------------------|-----------------------|-----------------------------|
| Загальна сума відхилень щодо суми наданих послуг | | | | | | | | | | | | | |
| Зауваження щодо своєчасності визнання доходу | | | | | | | | | | | | | |
| Інші зауваження, примітки | | | | | | | | | | | | | |
| Транспортний засіб (державний номер, марка) BX5440AI н/п.BX4211XX, ППІ водія Лазарев Є.О. | | | | | | | | | | | | | |
| № п/п | Дані заявок, журналу реєстрації заявок та договорів | | | Дані подорожніх листів | | | | Данні CMR, ТТН | | Дані актів виконаних робіт, наданих послуг. | | | Вартість 1 т/км. |
| | №, дата заявки и | контраге нт (замовни к) | сума заявки грн., вал. | маршр ут | маршру т | всього пройд ено км. | в т.ч. з вантаж ем км. | дата | маршрут | дата | маршрут | сума грн., вал. | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 |
| 1 | 145 від 10.02. 14р. | ТОВ «Сінтра» | 8000,00 | м.Брова ри (UA) - Варшав а (PL) | м.Брова ри (UA) - Варшав а (PL) | 600 | 400 | 17.02 .14р. | м.Київ (UA) - Варшава (PL) | 17.02 .14р. | Бровари (UA) - Варшава (PL) | 8000,0 0 | 20,00 |
| Загальна сума відхилень щодо суми наданих послуг: відсутні | | | | | | | | | | | | | |
| Зауваження щодо своєчасності визнання доходу: відсутні | | | | | | | | | | | | | |
| Інші зауваження, примітки: невідповідність маршруту згідно CMR, та подорожнього листа, можливо донарахування ПДВ | | | | | | | | | | | | | |

Склав _____
(ППП) (підпис)

Перевірив _____
(ППП) (підпис)

Джерело: розроблено автором

Наведений у табл. 3.3 робочий документ заповнюється на базі та з урахуванням запроваджених та удосконалених нами форматів первинних документів підприємства-перевізника. Зокрема, наявність таких додаткових реквізитів як «№ вантажного автомобіля», «№ CMR, № ТТН», запроваджених нами у актах виконаних робіт, дозволяє контролювати та групувати інформацію, наведену у первинних документах за номером автотранспортного засобу, що дає можливість, в першу чергу, підтвердити дійсність маршрутів, проаналізувати відсутність, наявність та доречність пустих пробігів вантажного транспорту, графа 5 відповідає графі 6, 10, 12.

Аналіз відповідності графі 9 графі 11 дозволяє підтвердити своєчасність складання первинних документів та, відповідно, повноту та своєчасність відображення доходів підприємства-перевізника від здійснення вантажних перевезень. Крім того, зазначений робочий документ дозволяє обґрунтувати

розрахунок вартості наданих послуг з вантажних перевезень (графіа 14). Вертикальний аналіз графіа 14 у розрізі контрагентів дозволяє ідентифікувати суттєві коливання зазначеного показника та з'ясувати їх причину.

Розроблений зразок робочого документу (табл. 3.3) використовується аудитором при перевірці узгодженості показників первинних документів і при наданні транспортно-експедиційних послуг: для прямого та змішаного договорів – за аналогічною формою; для посередницького – без даних щодо шляхових листів (графіа 6, 7, 8) та вартості 1 т./км. (графіа 14).

Однією із передумов складання вказаного робочого документу є ведення на підприємстві журналу реєстрації заявок та договорів із замовниками та покупцями, запровадженого у межах функціонування системи внутрішнього контролю підприємства-перевізника. При використанні автоматизованої форми обліку на базі 1С Підприємство 8.2. формування вхідних даних для вказаного робочого документу здійснюється у електронному форматі (реєстри заявок, актів виконаних робіт, подорожніх листів, товарно-транспортних накладних за період) із подальшим використанням системи електронних таблиць Excel.

Інформаційне наповнення табл. 3.4 є логічним продовженням табл. 3.3, відповідно, показники рядків 2, 3, 4 табл. 3.4 підлягають перенесенню з табл. 3.3 із врахуванням виявлених відхилень та недоліків.

Таблиця 3.4

Зразок робочого документу внутрішнього аудитора «Перевірка відповідності даних первинних документів показникам аналітичного та синтетичного обліку при проведенні внутрішнього аудиту доходів основної діяльності підприємств»

| | | | | | | | | | | | |
|---|--|------------|------------|------------|---|------------------|-------------|--------------------------------------|---|--------------------|----------------------|
| Робочий документ | | | | | Внутрішній аудит доходів | | | Індекс документа | | | |
| Період | | | | | рік | | | | | | |
| Внутрішній аудитор, група аудиторів | | | | | ППП | | | Дата перевірки (початок, закінчення) | | | |
| За видами основної домінуючої та другорядної діяльності | | | | | | | | | | | |
| № п/п | Дані актів виконаних робіт, наданих послуг | | | | Дані облікових реєстрів по рахунку 361, 362 в кореспонденції з рахунках 702, 703, 311, 312, 301 | | | Відхилення (при міт | Дані облікових реєстрів по рахунках 311, 312, 301 | | Відхилення (при мітк |
| | дата | контрагент | сума, грн. | курс валют | дата | сума, грн., вал. | курс валюти | | дата | Сума, грн., валюта | |

| | | (замовник) | вал. | и на дату акта виконаних робіт | | | | на дату акта виконаних робіт | (ки) | | | и) |
|---------------------------|-----------|--------------|----------|--------------------------------|---------------------------|-----------------|---------|------------------------------|----------|-----------|---------|-----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | | 8 | 9 (4-7) | 10 | 11 | 12 (7-11) |
| | | | | | | Дт | Кт | | | | | |
| 1 | 17.02.14р | ТОВ «Сінтра» | 8000,00 | — | 17.02.14р. 20.02.14 р. | 8000,00 | 8000,00 | - | 0 | 20.02.14р | 8000,00 | 0 |
| Загальна сума відхилень : | | | | | | Відсутні | | | | | | |
| Зауваження, рекомендації: | | | | | | Відсутні | | | | | | |
| Примітки | | | | | | | | | | | | |
| Склав _____ | | | _____ | | | Перевірив _____ | | | _____ | | | |
| (ППП) | | | (підпис) | | | (ППП) | | | (підпис) | | | |

Джерело: розроблено автором

Відхилення зі знаком «плюс», зазначене у графі 12, слід порівняти із сальдо по дебету рахунку 361, із врахуванням сальдо на початок періоду, що перевіряється. Відхилення із знаком «мінус», зазначене у графі 12, свідчить про наявність авансових платежів, відповідно, його слід порівняти із сальдо по кредиту рахунку 6811, із врахуванням сальдо на початок періоду, що перевіряється.

На даному етапі також проводиться перевірка ідентифікації замовника, покупця та з'ясовуються причини виникнення дебіторської заборгованості та її класифікація за датою виникнення, видом основної діяльності, який призвів до виникнення простроченої дебіторської заборгованості, адже причини її виникнення можуть бути пов'язані з банальною недбалістю та неефективною роботою кур'єрської служби підприємства.

Слід зауважити, що, відповідно до методу нарахувань, який передбачає відображення фактів господарської діяльності підприємства (доходів, витрат) у тому звітному періоді, у якому вони мали місце, незалежно від фактичного часу надходження або виплати коштів, виникає ситуація неплатоспроможності підприємства при наявності доходу. Відповідно, поки оплата не проведена, зазначена сума відображається у складі дебіторської заборгованості.

Саме це, на нашу думку, при проведенні аудиту доходів підприємства-перевізника вимагає посиленої уваги до напряму оптимізації методів управління дебіторською заборгованістю, що пов'язане із впливом зростання дебіторської заборгованості, особливо простроченої, на зменшення сум обігових коштів підприємства.

Крім того, доцільно звірити дату виникнення простроченої дебіторської заборгованості за обліковими даними із термінами розрахунку, вказаними у договорах із замовниками та покупцями, із наступною звіркою переліку справ, які знаходяться у роботі юридичного відділу підприємства. Своєчасність реагування юридичної служби є передумовою нарахування та визнання інших доходів у вигляді штрафів, пені, неустойки за порушення умов договору.

На наступному етапі необхідним, є порівняння даних облікових реєстрів за рахункам 70, 71, 72, 73, 74, 75, у розрізі видів діяльності, із даними відповідних рядків Звіту про фінансові результати підприємства-перевізника та рядками 02, 03 податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Вказана деталізація є доцільною, так як для визначення економічної вигоди, яка виникає в процесі господарської діяльності підприємства-перевізника, необхідно дослідити та конкретизувати, який вид основної діяльності є найефективнішим та вирішальним у позитивній динаміці власного капіталу підприємства-перевізника.

Робочий документ, який передбачає наступне узгодження облікових даних та даних фінансової і податкової звітності підприємства-перевізника за конкретизованою інформацією щодо доходів від основної діяльності підприємства-перевізника, запропоновано у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Зразок робочого документу внутрішнього аудитора «Перевірка відповідності даних облікових реєстрів фінансовим та податковим звітним даним при проведенні аудиту доходів підприємств-перевізників»

| | | |
|-------------------------------------|--------------------------|----------------------------|
| Робочий документ | Внутрішній аудит доходів | Індекс документа |
| Період | рік | |
| Внутрішній аудитор, група аудиторів | П.І.П. | Дата (початок, закінчення) |

| № | Дані облікових регістрів по рахунках | Дані звіту про фінансові результати | Відхилення | Дані податкової декларації з податку на прибуток підприємства | Відхилення |
|--|--|---|------------|---|------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 (2-3) | 5 | 6 (3-5) |
| 1 | Кредит рахунків 701,702,703, в тому числі: | Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) рядок 2000 форми №2, | (2-3) | Дохід від реалізації (товарів, робіт, послуг) стрічка 02 декларації | (3-5) |
| 2 | 7031 «Дохід від реалізації вантажних перевезень» | -//- | (2-3) | -//- | (3-5) |
| 3 | 7032 «Дохід від реалізації транспортно-експедиційних послуг» | -//- | (2-3) | -//- | (3-5) |
| 4 | 7033 «Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів» | -//- | (2-3) | -//- | (3-5) |
| 5 | 704 «Вирахування з доходу» | -//- | (2-3) | Інші доходи. Додаток ІД до рядка 03 декларації | (3-5) |
| 6 | 71 «Інші операційні доходи» | Інші операційні доходи рядок 2120 форми №2 | (2-3) | Інші доходи. Додаток ІД до рядка 03 декларації | (3-5)* |
| 7 | 7121 «Дохід від реалізації власних транспортних засобів» | Інші операційні доходи рядок 2120 форми №2 | (2-3) | Інші доходи. Додаток ІД до рядка 03 декларації | (3-5)* |
| 8 | 72 «Дохід від участі в капіталі» 73 «Інші фінансові доходи» | Інші фінансові доходи рядок 2220 форми №2 | (2-3) | Інші доходи. Додаток ІД до рядка 03 декларації | (3-5)* |
| 9 | 74 «Інші доходи» | Інші доходи рядок 2240 форми №2 | (2-3) | Інші доходи. Додаток ІД до рядка 03 декларації | (3-5)* |
| 10 | 75 «Надзвичайні доходи» | Інші доходи рядок 2240 форми №2 | (2-3) | Інші доходи. Додаток ІД до рядка 03 декларації | (3-5)* |
| Загальна сума відхилень | | | | | |
| Зауваження, рекомендації, примітки | | | | | |
| *- потребує обов'язкового пояснення причин відхилень | | | | | |

Склав _____
(ПІБ.) (підпис)

Перевірив _____
(ПІП) (підпис)

Джерело: розроблено автором

Крім того, зазначений підхід надасть можливість управлінському персоналу розрахувати рентабельність кожного окремого виділеного напрямку основної діяльності підприємства-перевізника та дозволить користувачам звітності, зокрема засновникам, отримати повну, правдиву та неупереджену інформацію про доходи підприємства НП(С)БО 1 [168], яка дасть можливість не лише максималізувати прибуток та посилити функції контролю за її окремим напрямком, але й визначитись із пріоритетними напрямками розвитку у майбутньому та отримати прогнозні дані для стратегічного управління.

Відсутність відхилень у наведених робочих документах свідчить, що: доходи отримані за результатами реальних господарських операцій; інформація щодо доходів, наведена у різних первинних документах, є взаємоузгоджуваною; доходи відображені у повному обсязі та за належною сумою; доходи, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, відповідають первинним документам, що підтверджують реалізацію послуг; сума доходів, зазначена у фінансовій та податковій звітності підприємства, відповідає інформації рахунків бухгалтерського обліку; доходи відображені своєчасно та у відповідному періоді; доходи належно деталізовані у примітках до фінансової звітності.

Метою перевірки інших видів доходів є формування думки щодо правильності, повноти та своєчасності їх облікового відображення. Зокрема, в силу галузевої специфіки особливу увагу слід звернути на: штрафи, пені, неустойки за порушення договірних умов – отримані та визнані; курсові різниці, що виникли у ході операційної діяльності підприємств-перевізника; списання кредиторської заборгованості після закінчення строку позовної давності; доходи попередніх періодів, визнані у поточному періоді.

При аудиті доходів підприємств-перевізників суттєвий вплив на суму чистого доходу від реалізації як вантажних перевезень, так і транспортно-експедиційних послуг здійснює сума податку на додану вартість. Важливість підтвердження суми нарахованих зобов'язань з ПДВ, у рамках проведення внутрішнього аудиту, пов'язана не лише із його відображенням у звіті про фінансові результати підприємства-перевізника, але із галузевою специфікою підприємств-перевізників, обігові кошти яких формуються в певній мірі за рахунок відшкодування із бюджету податку на додану вартість.

Відповідно, правильність, своєчасність та арифметична точність формування податкових зобов'язань з ПДВ у розрізі ставок податку на додану вартість (0%, 20%) та операцій, звільнених від оподаткування (транзитні операції), впливає не лише на достовірність фінансової звітності підприємства, але й на правильність визначення суми податку, яка підлягає відшкодуванню з державного бюджету, та відсутність штрафних санкцій з боку податкового органу. Макет запропонованого автором робочого документу

перевірки розрахунку податкових зобов'язань з податку на додану вартість у розрізі видів основної діяльності підприємств-перевізників наведено у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Зразок робочого документу внутрішнього аудитора «Перевірки правильності розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ у розрізі видів основної діяльності при проведенні аудиту доходів підприємств-перевізників»

| Робочий документ | | Внутрішній аудит доходів | | | Індекс документа | |
|-------------------------------------|--|--------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------|----------|
| Період | | рік | | | | |
| Внутрішній аудитор, група аудиторів | | ППП | | | Дата перевірки (початок, закінчення) | |
| №п/п | Дані облікових регістрів по рахунках | Порядок оподаткування ПДВ (ставка %) | Розрахункове значення ПДВ | Дані облікових регістрів по рах. 6415 | Відхилення | Примітки |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | 70311 «Дохід від реалізації послуг з внутрішніх вантажних перевезень» | 20% | К-т 70311/6 | Д-т 70311 К-т 6415 | (4-5) | |
| 2 | 70312 «Дохід від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень» | 0% | 0 | Д-т 70312 К-т 6415 | (4-5) | |
| 3 | 70313 «Дохід від реалізації послуг з міжнародних транзитних вантажних перевезень» | звільнені | - | Д-т 70313 К-т 6415 | (4-5) | |
| 4 | 70314 «Дохід від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та ТТН» | 20%, 0% | узгодження з первинними документами | Д-т 70314 К-т 6415 | (4-5) | |
| 5 | 7031 «Дохід від реалізації вантажних перевезень» | - | Підсумок (1-4) | Підсумок (1-4) | Підсумок (1-4) | |
| 6 | 70321 «Дохід від реалізації ТЕП за стандартним договором» | 20%, 0%, звільнення | узгодження з первинними документами | Д-т 70321 К-т 6415 | (4-5) | |

Продовження табл. 3.6

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|------|--|--------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------|------------|----------|
| №п/п | Дані облікових регістрів по рахунках | Порядок оподаткування ПДВ (ставка %) | Розрахункове значення ПДВ | Дані облікових регістрів по рах. 6415 | Відхилення | Примітки |
| 7 | 70322 «Дохід від реалізації ТЕП за змішаними договорами» | 20%, 0%, звільнення | узгодження з первинними документами | Д-т 70322 К-т 6415 | (4-5) | |
| 8 | 70323 «Дохід від реалізації ТЕП за посередницькими договорами» | 20% | К-т 70323/6 | Д-т 70323 К-т 6415 | (4-5) | |
| 9 | 7032 «Дохід від реалізації | - | Підсумок | Підсумок | Підсумок | |

| | ТЕП» | | (6-8) | (6-8) | (6-8) | |
|-------|--|-----|-------------------------|-------------------------|-------------------------|--|
| 10 | 7033 «Дохід від операційної оренди вантажних транспортних засобів» | 20% | К-т 7033/6 | Д-т 7033 К-т 6415 | (4-5) | |
| 11 | 7121 «Дохід від реалізації власних вантажних транспортних засобів» | 20% | К-т 7121/6 | Д-т 7121 К-т 6415 | (4-5) | |
| Разом | | - | Підсумок (5,9,10,11) | Підсумок (5,9,10,11) | Підсумок (5,9,10,11) | |

Склав _____ (ПІП) _____ (підпис) Перевірів _____ (ПІП) _____ (підпис)

Джерело: розроблено автором

Відсутність відхилень у робочому документі, наведеному у табл. 3.6, свідчить про достовірність облікових даних підприємства-перевізника, щодо нарахування податку на додану вартість. Наступним кроком є порівняння сумарного значення нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ (графи 5,6 табл. 3.6) із даними звіту про фінансові результати (рядок 015).

Наступним, найважливішим етапом аудиту діяльності підприємства-перевізника за (рис. 3.1), є аудит витрат діяльності підприємства-перевізника. Метою проведення внутрішнього аудиту витрат підприємства-перевізника є виявлення достовірної інформації щодо реального розміру витрат на здійснення господарської діяльності та визначення їх доцільності та ефективності.

До джерел отримання аудиторських доказів при проведенні внутрішнього аудиту витрат слід віднести:

- організаційно-розпорядча документація, правовстановлюючі документи: облікова політика підприємства, установчі документи, протоколи зборів засновників, накази, розпорядження, посадові інструкції, колективний договір, штатний розпис, положення про відрядження на підприємстві, положення про преміювання, договори з матеріально-відповідальними особами, документи щодо управління персоналом, договори з основними постачальниками;

- первинні документи: інвойси, книга реєстрації доручень, накладні, податкові накладні, акти виконаних робіт наданих послуг, товарно-транспортні накладні, CMR, запроваджені уніфіковані подорожні листи вантажного автомобіля

та службового автомобілів (форма №3), акти звірки взаєморозрахунків, акти щодо взаємозаліку однорідних грошових вимог, лімітно-забірні картки, акти на вибуття МШП, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма №М11), акти списання паливно-мастильних матеріалів та ТМЦ, особові картки обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей, картки обліку пробігу (наробітку) пневматичної шини, картки обліку наробітку та відстеження обігу акумуляторних батарей, звіт про використання коштів, виданих на відрядження та підзвіт, бухгалтерські довідки, кадрові документи, цивільно-правові угоди, особова-картка працівника № П-2, таблиць обліку робочого часу № П-5, накази на преміювання та надання відпустки, листки непрацездатності, розрахунково-платіжна відомість працівника №П-6, розрахунково-платіжна відомість (зведена) № П-7, наказ про введення в експлуатацію, акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів форма (№ОЗ-1), наказ на проведення ремонту або поліпшення основних засобів, акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів форма (№ОЗ-2), розрахунок амортизації по автотранспорту форма (№ОЗ-16), при автоматизованій формі обліку – відомість нарахування амортизації, наказ на відрядження, журнал реєстрації відряджень, посвідчення на відрядження, довідка-розрахунок щодо виданого авансу на службові відрядження, звіт про використання коштів виданих на відрядження та підзвіт, страхові поліси, акти виконаних робіт;

– облікові реєстри: журнали 5, 5А, головна книга; за умови автоматизованої форми обліку оборотно-сальдові відомості по рахункам 23, 90, 91, 92, 94, 95, 96, 97, 98, 99;

– бухгалтерська та податкова звітність: звіт про фінансові результати (форма №2, №2-м), податкова декларація з податку на прибуток підприємства;

– позаоблікова інформація: забалансові рахунки, журнал реєстрації вхідної кореспонденції, акти перевірок інших суб'єктів контролю, пояснювальні

записки, інформація щодо зовнішнього середовища, курси валют, ставку НБУ, інша інформація.

Узагальнена класифікація джерел інформації внутрішнього аудиту витрат діяльності підприємства-перевізника наведена на рис. 3.5.



Рис. 3.5 Класифікація джерел інформації внутрішнього аудиту витрат підприємств

Джерело: розроблено автором [56, с. 82-85]

Проведення внутрішнього аудиту витрат підприємства-перевізника слід здійснювати за наступними етапами: перевірка умов визнання витрат діяльності за П(С)БО 16 [125]; перевірка правильності формування собівартості послуг згідно вимог чинного законодавства; перевірка повноти та достовірності відображення загальних витрат діяльності, як передумова достовірного формування фінансових результатів.

При аудиторській перевірці витрат необхідно впевнитись у відповідності існуючої системи обліку витрат на підприємстві встановленим положенням облікової політики, вимогам [125] та іншими нормативно-правовим актам.

Отримати підтвердження ефективності системи внутрішнього контролю щодо правильності формування інформації про витрати у обліку підприємства-перевізника, шляхом: встановлення контрольних функцій працівників підприємства та відсутності їх дублювання згідно положення про систему внутрішнього контролю та посадових інструкцій, співставлення списків матеріально-відповідальних осіб із переліком укладених договорів про повну матеріальну відповідальність, проведення аналізу комп'ютерної інформаційної системи підприємства, зокрема щодо поділу обов'язків при комп'ютерній обробці інформації, наявності єдиної бази даних та санкціонування доступу до неї для внесення коригувань, наявність поєднання ручної та автоматизованої обробки інформації на певних етапах обробки інформації. Отримати підтвердження правильності формування бухгалтерських проведення та даних звітності щодо операцій із відображення витрат: підтвердження служби внутрішнього контролю наявності первинних документів, підтвердження достовірності та своєчасності відображення витрат у складі собівартості та інші.

На наступному етапі перевірки, доцільно застосувати аналітичні процедури дослідження до формування собівартості послуг за складовими (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші витрати, загальновиробничі витрати) за виділеними видами діяльності підприємства-перевізника, з метою визначення тих статей, які мають найбільшу питому вагу у собівартості наданих послуг та підлягають детальній перевірці. На цьому етапі слід перевірити наявність, правильність оформлення первинних документів, які є джерелом інформації для записів з формування собівартості товарів (робіт, послуг) та реальність господарських операцій, що є підставою для їх створення. Перевірити правильність віднесення витрат до складу собівартості та провести оцінку стану синтетичного та аналітичного обліку витрат, що включаються до собівартості послуг. Підтвердити повноту, правильність та

достовірність відображення операцій із формування собівартості товарів (робіт, послуг) у облікових регістрах по рахунках 902, 903, головній книзі та фінансовій звітності підприємства-перевізника. Провести оцінку формування собівартості послуг за об'єктами калькулювання, за умови запровадження запропонованої нами аналітики видів діяльності підприємства-перевізника у бухгалтерському обліку.

Крім того, необхідно перевірити правильність віднесення витрат до складу адміністративних, інших операційних та надзвичайних витрат. При цьому слід застосовувати наступні прийоми та способи перевірки: наявність належним чином оформленого документального обґрунтування витрат; порівняння показників різних первинних документів, первинних документів з обліковими регістрами щодо сум та періодів до яких вони належать; встановити відповідність записів аналітичного та синтетичного обліку по рахунках (92, 94, 95, 96, 97, 98, 99) записам у головній книзі та фінансовій звітності підприємства.

Особливу увагу при перевірці інших видів витрат є формування думки щодо правильності, повноти та своєчасності їх облікового відображення. Основна увага звертається на: штрафи, пені, неустойки за порушення договірних умов; курсові різниці, що виникли у ході операційної діяльності підприємств-перевізника; правильність розрахунку резерву сумнівних боргів згідно установчих документів; списання дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності; витрати попередніх періодів, визнані у звітному періоді.

Проведення внутрішнього аудиту собівартості послуг підприємства-перевізника передбачає:

- дослідження облікової політики підприємства щодо обґрунтування методу обліку витрат і калькулювання собівартості послуг підприємств-перевізників, порядку облікового відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку;
- дослідження стану внутрішнього контролю за списанням матеріальних цінностей (паливно-мастильних матеріалів, запасних частин, тощо), витрат на оплату праці; витрат на

утримання автотранспортних засобів; витрат на амортизацію; витрат на відрядження, інших витрат.

- дослідження стану збереження матеріальних цінностей, які використовуються у процесі надання транспортних послуг;
- дослідження організації аналітичного обліку витрат за напрямками основної діяльності підприємства та видами послуг;
- дослідження відповідності групування витрат за місцями їх виникнення, залежно від організаційної структури підприємства;
- дослідження правильності розподілу витрат;
- проведення арифметичних підрахунків показників собівартості за даними зведеного обліку;
- перевірку складання бухгалтерських записів з обліку витрат;
- перевірку відповідності даних аналітичного, синтетичного обліку витрат записам у облікових регістрах, головній книзі, звітним даним.

Проведений аналіз впливу відхилень статей витрат на загальну суму витрат підприємств-перевізників за даними шести підприємств транспортної галузі, домінуючим видом діяльності яких є вантажні перевезення, свідчить, що найбільшу питому вагу у складі витрат підприємства-перевізника складають інші операційні витрати та матеріальні витрати, відповідно, у тому числі витрати паливно-мастильних матеріалів.

При вивченні достовірності формування прямих матеріальних витрат слід впевнитись у: правомірності віднесення витрат до складу матеріальних; достовірності оцінки виробничих запасів, віднесених до складу собівартості послуг; відповідності оцінок обраній обліковій політиці підприємства-перевізника; правильність відображення матеріальних витрат та перевитрат у бухгалтерському обліку підприємства; відсутності фактів віднесення до складу собівартості вартості матеріальних цінностей, які фактично не мають відношення до виробничого процесу підприємства; відсутності випадків включення до складу прямих матеріальних витрат податку на додану вартість; правильності встановлення нормативних показників

списання паливно-мастильних матеріалів; відповідності фактичних обсягів списання встановленим нормативам; правильності класифікації витрат за видами основної діяльності підприємств-перевізників.

Запропоновані нами робочі документи для внутрішнього аудиту прямих матеріальних витрат «Перевірка списання паливно-мастильних матеріалів при проведенні аудиту витрат підприємств-перевізників», «Узгодження показників первинних документів щодо обліку використаних паливно-мастильних матеріалів при проведенні внутрішнього аудиту витрат підприємств-перевізників» наведені у табл. Р.2, табл. Р.3 додатку Р. Використовуючи загальні моделі робочих документів, конкретизуємо порядок проведення аудиту витрат паливно-мастильних матеріалів підприємства-перевізника.

Робочий документ розроблений у табл. Р.2 додатку Р підтверджує нормативні та фактичні витрати паливно-мастильних матеріалів, виявляє їх економію чи перевитрату в розрізі транспортних засобів та дозволяє порівняти дані первинних документів щодо залишку паливно-мастильних матеріалів із обліковою інформацією по рахунку 2033 «Паливо у баку вантажного автомобіля» як у розрізі транспортних засобів, так і матеріально-відповідальних осіб (водіїв).

На даному етапі аудитор визначає правильність даних, використаних підприємством для розрахунку нормативних витрат паливно-мастильних матеріалів для конкретних видів транспортних засобів: базових лінійних норм, норм на виконання транспортної роботи, норм на 1 т. спорядженої маси, норм при виконанні операцій з навантаження, розвантаження, виконання спеціальної роботи, коригуючих коефіцієнтів. Крім того, нульове значення у графі 10 свідчить про відповідність встановлених на підприємстві норм списання паливно-мастильних матеріалів нормам, встановленим згідно вимог чинного законодавства.

Передумовою складання вказаного робочого документу є інформація, отримана із системи внутрішнього контролю підприємства-перевізника: журналу реєстрації подорожніх листів; запропонованих нами відомостей обліку смарт-карт

та відомостей обліку талонів на придбання паливно-мастильних матеріалів, розроблених у електронному форматі таблиць розрахунку нормативних витрат паливно-мастильних матеріалів у розрізі транспортних засобів підприємства-перевізника.

На підставі співставлення даних вище перерахованих джерел із інформацією постачальника паливно-мастильних матеріалів щодо оборотів по смарт-картах та інформацією у чеках по використаних талонах на придбання паливно-мастильних матеріалів. Визначаються відхилення між вказаними даними, а також перелік автотранспортних засобів і коло матеріально-відповідальних осіб, списання паливно-мастильних матеріалів по яких підлягає суцільній перевірці. Зразок відповідного робочого документу запропоновано у табл. Р.3 додатку Р.

Шляхом співставлення даних щодо маршруту транспортного засобу та адрес автозаправочних станцій (графи 4, 7, 10, 13) запропонованого робочого документу (табл. Р.3 додаток Р) аудитор встановлює відповідність адрес автозаправочних станцій, де проводився відбір паливно-мастильних матеріалів, і маршруту транспортного засобу, вказаного у подорожньому листі. Крім того, встановлюється відповідність даних щодо кількості отриманих паливно-мастильних матеріалів, наведених у різних первинних документах. Зазначені процедури дозволяють підтвердити реальність проведених господарських операцій щодо використання паливно-мастильних матеріалів у виробничій діяльності підприємства.

Запропоновані робочі документи (табл. Р.2, Р.3 додатку Р) дозволяють визначити достовірність завищення або заниження суми витрачання паливно-мастильних матеріалів та викривлення прямих матеріальних витрат за кожним видом реалізованих послуг.

Внутрішній аудит прямих витрат на оплату праці передбачає перевірку правильності формування витрат на оплату праці у складі собівартості. На даному етапі доцільно порівняти обсяги фактично виконаних робіт відповідно до первинних

документів (табелі обліку робочого часу, подорожні листи) із встановленими на підприємстві тарифними ставками, розцінками. Неправильне застосування норм може бути передумовою безпідставного преміювання, тоді як неправильне застосування окладів – необґрунтованого нарахування заробітної плати та, відповідно, заниження, завищення виробничої собівартості. Вивчаючи достовірність формування прямих витрат на оплату праці, необхідно звернути увагу на:

- правильність відображення витрат на оплату праці у бухгалтерському обліку підприємства;

- відсутність фактів віднесення до складу собівартості витрат на оплату праці працівників та осіб, залучених за цивільно-правовими угодами, які фактично не мають відношення до виробничого процесу підприємства, або звільнені;

- правильність складання штатного розпису, його відповідність організаційно-розпорядчим документам підприємства;

- правильність нарахування заробітної плати відповідно до: штатного розпису, положення про оплату праці, колективного договору, положення про преміювання, графіку відпусток, кадрової документації, табелів обліку робочого часу, подорожніх листів вантажного автомобіля; розрахунково-платіжних відомостей зведених;

- наявність у складі прямих витрат на оплату праці доплат за понаднормову роботу, за простої та наявність погодження керівництва на зазначені нарахування;

- наявність наказів на преміювання та інші заохочувальні виплати, що включені до складу прямих витрат на оплату праці;

- дотримання виробничої направленості витрат, що передбачає включення до їх складу витрат на оплату праці основного виробничого персоналу;

- правильність класифікації витрат за напрямками основної діяльності підприємств-перевізників.

Перевірка прямих витрат на оплату праці дозволяє підтвердити правильність відображення у бухгалтерському обліку фактичних витрат на оплату праці,

нарахувань на фонд оплати праці, а також повноту і своєчасність їх відображення у первинних документах та облікових регістрах. Особливу увагу при перевірці слід приділити відповідності сум оборотів в регістрах синтетичного та аналітичного обліку по рахунках 661, 81, 651, 82 та рахунку 23.

На думку О.В Шелковнікова, перевіряючи правильність формування інших статей прямих витрат, необхідно звернути особливу увагу на їх виробничу спрямованість та можливість їх безпосереднього віднесення на конкретний об'єкт витрат [215, с.30-35].

Так, на етапі аудиту амортизаційних відрахувань аудиторю слід звернути увагу на правильність встановлених методів нарахування амортизації та на своєчасність документування надходження та введення в експлуатацію необоротних активів, так як несвоєчасне відображення надходження основних засобів зумовлює заниження суми зносу. Слід перевірити правильність класифікації основних засобів за групами та правильність встановлення термінів корисного використання останніх.

Крім того, слід дослідити правильність розподілу та правомірність списання загальновиробничих витрат, згідно вимог П(С)БО16 [125]. На підприємствах-перевізниках при позамовному методі калькулювання загальновиробничі витрати розподіляються між окремими видами перевезень за одним з перелічених методів у Методичних рекомендаціях [92]: пропорційно заробітній платі основних працівників; відповідно до питомої ваги планової суми загальногосподарських витрат у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень; на одну гривню фактичних доходів по окремих видах перевезень; пропорційно до суми витрат по інших статтях витрат; пропорційно до кількості рухомого складу підприємства-перевізника. Як правило розподіл загальновиробничих витрат на підприємствах-перевізниках здійснюється відповідно до обсягів реалізації залежно від видів реалізованих послуг.

Модель узагальнюючого робочого документу перевірки формування виробничої собівартості реалізованих робіт, послуг підприємства-перевізника із

деталізацією за статтями витрат та видами основної діяльності підприємств-первізників наведена в (табл. 3.7).

Вказаний робочий документ передбачає порівняння даних облікових регістрів (оборотно-сальдових відомостей) по рахунку 23 та рахунку 90 (у розрізі субрахунків та статей) із підсумковим значенням рядка 2050 Звіту про фінансові результати форма №2.

Таблиця 3.7

Зразок робочого документу внутрішнього аудитора «Внутрішній аудит собівартості реалізованих робіт, послуг, що належать до основної діяльності підприємств»

| Робочий документ | | Внутрішній аудит витрат | | Індекс документа | | |
|-------------------------------------|---|---|---|---|--|------------|
| Період | | рік | | | | |
| Внутрішній аудитор, група аудиторів | | ППП | | Дата перевірки (початок, закінчення) | | |
| № з/п | Статті витрат | | Облікові регістри по рахунку 23 | Облікові регістри по рахунку 90 | Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма №2) | Відхилення |
| | Найменування статті витрат | Відображення у облікових регістрах | | | | |
| 1 | Вантажні автомобільні перевезення в т. ч. Прямі матеріальні витрати Автомобільні шини Прямі витрати на оплату праці Витрати на відрядження Витрати на страхування Витрати на ремонт Амортизація Інші прямі витрати Загальновиробничі витрати | К-т 203 К-т 207 К-т 661 К-т 372 К-т 651 К-т 631,6851... К-т 131 К-т 631,6851 К-т 91 | Оборотно-сальдова відомість по рахунку 231 в розрізі субрахунків, аналіз рахунку 231 з деталізацією кореспондуючих рахунків | Дебетовий оборот по рахунку 9031 оборотно-сальдова відомість в розрізі субрахунків та статей витрат | - | - |
| 2 | Транспортно-експедиційна діяльність в т. ч. | К-т 203 К-т 207 К-т 661 К-т 372 К-т 651 К-т 631,6851... К-т 131 К-т 631,6851 К-т 91 | Оборотно-сальдова відомість по рахунку 232 в розрізі субрахунків, аналіз рахунку 232 з деталізацією кореспондуючих рахунків | Дебетовий оборот по рахунку 9032 оборотно-сальдова відомість в розрізі субрахунків та статей витрат | - | - |
| 3 | Оренда вантажних транспортних засобів в т.ч. | К-т 203 К-т 207 К-т 661 К-т 372 К-т 651 К-т 631,6851... К-т 131 К-т 631,6851 К-т 91 | Оборотно-сальдова відомість по рахунку 233 в розрізі субрахунків, аналіз рахунку 233 з деталізацією кореспондуючих рахунків | Дебетовий оборот по рахунку 9033 оборотно-сальдова відомість в розрізі субрахунків статей витрат | - | - |

| | | | | | | |
|---|--|---------|------|---|--------------------------|----------|
| 4 | Торгівля вантажними транспортними засобами в т.ч | К-т 286 | - | Дебетовий оборот по рахунку 9431 оборотно-сальдова відомість в розрізі субрахунків та статей витрат | - | - |
| 5 | Разом | - | сума | сума | Рядок 2050, 2180 форми 2 | гр.(6-5) |

Склав _____
(ПІП) (підпис)

Перевірив _____
(ПІП) (підпис)

Джерело: розроблено автором

На наступному етапі внутрішнього аудиту витрат аудитор перевіряє класифікацію, склад витрат, а також має впевнитись у правильності накопичення, списання адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, скласти відповідні робочі документи.

Аудитору слід застосувати процедури, спрямовані на перевірку правильності формування зазначених витрат: встановити існування їх документального підтвердження; підтвердити відповідність змісту, форми первинних документів та переліку обов'язкових реквізитів суті господарських операцій та змісту договорів, які були підставою для їх складання; впевнитись у своєчасності та повноті відображення даних первинних документів у облікових регістрах; виявити нетипові, нестандартні операції; перевірити порядок та терміни оплати вказаних витрат; дослідити порядок санкціонування витрат відповідно до діючого регламенту підприємства-перевізника; перевірити віднесення витрат до періоду їх виникнення; перевірити правильність нарахування зносу по відповідних основних засобах; перевірити правильність визнання витрат на ремонт, їх документального підтвердження та облікового відображення; перевірити правильність визначення та класифікації витрат на оплату праці та виплат за цивільно-правовими угодами, відповідність їх облікового відображення наявним первинним документам; оцінити правильність арифметичного розрахунку та віднесення витрат з відрахувань на фонд оплати праці та цивільно-правові угоди; перевірити правильність визначення витрат на оплату послуг банківських установ; перевірити наявні обґрунтування представницьких витрат, на рекламу; перевірити правильність відображення визнаних штрафів, пені, неустойок; дослідити достовірність

формування собівартості виробничих запасів, необоротних активів; дослідити правомірність (монетарність статей по яких проводиться розрахунок) та правильність відображення операційних курсових різниць; встановити правильність списання сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості із врахуванням строків позовної давності; перевірити правильність та відповідність встановленим вимогам порядку ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат за рахунками 92, 93, 94; встановити відповідність облікових записів даним головної книги та фінансової звітності підприємства-перевізника.

Запропонована нами модель робочого документу (табл. 3.8) дозволяє узагальнити інформацію щодо відображення витрат підприємства у облікових регістрах та фінансовій звітності (форма №2), а також підтвердити правильність їх групування у звітному періоді за функціональним принципом, враховуючи при цьому відхилення, виявлені аудитором у попередніх робочих документах.

Таблиця 3.8

Зразок робочого документу внутрішнього аудитора «Перевірка відповідності даних облікових регістрів звітним даним при проведенні аудиту витрат»

| Робочий документ | | Внутрішній аудит | Індекс документа | |
|-------------------------------------|---|--|---|------------|
| Період | | рік | | |
| Внутрішній аудитор, група аудиторів | | ППП | Дата перевірки (початок, закінчення) | |
| № | Вид витрат | Дані облікових регістрів (із врахуванням відхилень) по рахунках | Дані звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)(форма №2) | Відхилення |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 (4-3) |
| 1 | Собівартість реалізованих робіт, послуг в т.ч.: | Д-т рахунків 903 (оборотно-сальдові відомості) | Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) рядок 2050 форми №2, | (4-3) |
| | Ссобівартість вантажних перевезень | Рахунок 9031 | | |
| | Собівартість транспортно-експедиційних послуг | Рахунок 9032 | | |
| | Собівартість послуг оренди вантажних транспортних засобів | Рахунок 9033 | | |
| 2 | Адміністративні витрати | Д-т рахунку 92 (оборотно-сальдові відомості в розрізі субрахунків) | Адміністративні витрати рядок 2130 форми №2 | (4-3) |
| 3 | Витрати на збут | Д-т рахунку 93 | Витрати на збут рядок 2150 форми №2 | (4-3) |

| | | | | |
|---|---|----------------|---|-------|
| 4 | Інші операційні витрати | Д-т рахунку 94 | Інші операційні витрати рядок 2180 форми №2 | (4-3) |
| | Собівартість реалізованих вантажних транспортних засобі | Рахунок 9431 | рядок 2180 форми №2 | (4-3) |
| 5 | Фінансові витрати | Д-т рахунку 95 | Фінансові витрати рядок 2250 форми №2 | (4-3) |
| 6 | Втрати від участі в капіталі | Д-т рахунку 96 | Витрати від участі в капіталі рядок 2255 форми №2 | (4-3) |
| 7 | Інші витрати | Д-т рахунку 97 | Інші витрати рядок 2270 форми №2 | (4-3) |

Продовження табл. 3.8

| Робочий документ | | Внутрішній аудит | Індекс документа | |
|-------------------------------------|---------------------|--|---|------------|
| Період | | рік | | |
| Внутрішній аудитор, група аудиторів | | ППП | Дата перевірки (початок, закінчення) | |
| № | Вид витрат | Дані облікових реєстрів (із врахуванням відхилень) по рахунках | Дані звіту про фінансові результати | Відхилення |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 (4-3) |
| 7 | Інші витрати | Д-т рахунку 97 | Інші витрати рядок 2270 форми №2 | (4-3) |
| 8 | Надзвичайні витрати | Д-т рахунку 99 | Надзвичайні витрати рядок 2270 форми №2 | (4-3) |
| Разом | | Сума | Сума | (4-3) |

Склав _____
(ППП) (підпис)Перевірив _____
(ППП) (підпис)

Джерело: розроблено автором

Розробка та впровадження запропонованих моделей робочих документів дозволяє внутрішньому аудитору отримати необхідні аудиторські докази повноти та достовірності наведеної інформації щодо доходів та витрат як за напрямками основної діяльності, так і за видами реалізованих робіт, послуг та інших активів, що, відповідно, чинитиме вплив на формування фінансового результату підприємства-перевізника.

Перед проведенням аудиту фінансових результатів внутрішній аудитор повинен надати запит керівництву щодо наявності будь-яких подій після дати складання фінансової звітності, які можуть вимагати внесення коригувань до фінансової звітності або додаткового розкриття інформації.

Метою проведення аудиту фінансових результатів підприємства-перевізника є підтвердження достовірності та правильності класифікації, відображення фінансових результатів підприємства-перевізника. Відповідно, порядок проведення аудиту фінансових результатів, метою якого є формування думки щодо достовірності показників бухгалтерської звітності включає:

- звірку даних аналітичного обліку фінансових результатів з даними синтетичного обліку у розрізі видів діяльності підприємства-перевізника;
- співставлення даних бухгалтерського обліку фінансових результатів з даними фінансової звітності (звіт про фінансові результати, примітки);
- узгоджуваність показників I та II розділів Звіту про фінансові результати (форма №2);
- аналіз взаємоузгодженості даних різних форм фінансової звітності;
- динаміка показників фінансових результатів звітного періоду порівняно із показниками базового або попереднього періоду, плановими показниками;
- співставлення даних бухгалтерського обліку фінансових результатів з даними податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

У повному вигляді аудит фінансових результатів підприємств-перевізників охоплює три загальноприйняті сфери діяльності: виробничу, інвестиційну та фінансову. Однак, слід відмітити, що формування фінансових результатів основної діяльності підприємств-перевізників, відповідно до виділеної класифікації видів діяльності пропонується перевіряти деталізовано в розрізі видів основної діяльності (вантажні автомобільні перевезення, транспортно-експедиційна діяльність, оренда вантажних транспортних засобів, торгівля вантажними транспортними засобами), видів вантажних перевезень, видів транспортно-експедиційних послуг, видів орендних операцій, тощо. Відповідно, наявність інформації із вказаною диференціацією результатів впливатиме на визначення напрямків підвищення ефективності виробництва на етапі дослідження ефективності господарської діяльності підприємств-перевізників.

При проведенні внутрішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємств-перевізників слід врахувати відповідність схеми фінансового обліку плану рахунків бухгалтерського обліку. Перевірку розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства-перевізника слід здійснювати за даними рахунків 7, 8, 9 класів, які є підставою для заповнення звіту про фінансові результати (форма №2). Дослідженню зв'язку між об'єктами обліку та рахунками бухгалтерського обліку із побудовою моделі узгодженості рахунків бухгалтерського обліку та складових елементів фінансової звітності підприємства присвячена праця В.А. Шпака [220, с.204-206].

На першому етапі аудиту слід перевірити:

- правильність відображення фінансових результатів та зіставлення доходів і витрат підприємства-перевізника:
- відповідність оборотів по рахунках 791, 792, 793, 794, в т.ч. по субрахунках рахунку 79;
- перевірка виконання рівняння: доходи мінус витрати дорівнює фінансовому результату, відповідно до запропонованої схеми бухгалтерського обліку підприємств-перевізників за напрямками основної діяльності. Узагальнений порядок формування фінансового результату діяльності підприємств-перевізників наведено у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Порядок контролю за формуванням фінансового результату діяльності підприємств-перевізників

| Доходи діяльності підприємства-перевізника | Фінансовий результат | Витрати діяльності підприємства-перевізника |
|--|--|---|
| Дебетовий оборот рахунків 70,71 в т.ч. за субрахунками (7021, 7031, 7032, 7033,7121) | 791 «Результат операційної діяльності» | Кредитовий оборот рахунків 90, 92, 93, 94 (в т.ч. за субрахунками 9021, 9031, 9032, 9033,9431,9432) |
| Дебетовий оборот рахунку 72,73 | 792 «Результат фінансових операцій» | Кредитовий оборот рахунків 95, 96 |
| Дебетовий оборот рахунку 74 | 793 «Результат іншої звичайної діяльності» | Кредитовий оборот рахунку 97 |
| Дебетовий оборот рахунку 75 | 794 «Результат надзвичайних подій» | Кредитовий оборот рахунків 99 |

Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація щодо результатів діяльності, з врахуванням галузевої специфіки

підприємств-перевізників та їх організаційної структури. Відповідно, для впевненості в правильності формування чистого прибутку або збитку при проведенні внутрішнього аудиту фінансових результатів, необхідно отримати достатній обсяг аудиторських доказів.

Оскільки доходи, витрати, прибутки та збитки є елементами звіту про фінансові результати, а регламентована структура останнього передбачає розкриття інформації про доходи і витрати у розділі I за функціональною ознакою, у розділі II – за елементами витрат, аудиторі слід також впевнитись у взаємоузгодженості показників вищевказаного звіту за алгоритмом.

Тенденція наближення податкового обліку до бухгалтерського щодо принципу визначення одного із базових податків національної економіки – податку на прибуток, відповідно, вимагає співставлення даних звіту про фінансові результати з даними податкової декларації з податку на прибуток підприємства із обґрунтуванням виявлених відхилень, зокрема щодо сум нарахованого податку на прибуток від звичайної діяльності підприємства-перевізника. Це пояснюється тим, що заповнення усіх форм звітності, як статистичної, фінансової, так і податкової, відповідно до вимог чинного законодавства, має ґрунтуватись на даних бухгалтерського обліку.

Заключна стадія внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників вимагає зведення задокументованих результатів роботи внутрішніх аудиторів та розробку рекомендацій щодо визначених об'єктів аудиту. Відповідно, інформація, зафіксована у робочих документах внутрішнього аудитора, є підставою для логічного та послідовного формування висновків за наслідками внутрішнього аудиту. Форма звіту внутрішнього аудитора, як зазначалось, складається підприємством самостійно, із зазначенням обов'язкових реквізитів, визначених у пункті 3.1. До звіту додаються рекомендації, щодо напрямків усунення відхилень та конструктивні пропозиції

по удосконаленню конкретних процесів діяльності підприємства, які мають відношення до проведеної роботи.

Результатами проведення внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників, є задоволення потреб управління у якісній обліковій, управлінській інформації щодо потенціалу підприємства та його економічного середовища, підвищення ефективності її використання у процесі управління. Внутрішній аудит є дієвим інструментом при виявленні можливих напрямків підвищення ефективності діяльності.

Запропонована методика проведення внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників, за умови запровадження відповідного положення, дозволяє:

- у певній мірі формалізувати процедуру проведення внутрішнього аудиту доходів, витрат, фінансових результатів підприємств транспортної галузі;
- оцінити достовірність відображення у бухгалтерському обліку підприємства доходів, витрат, фінансових результатів підприємства-перевізника та ефективність діяльності підприємства-перевізника;
- спланувати фінансовий результат підприємства та, відповідно, стратегію подальшого розвитку;
- забезпечити ефективне управління оподаткуванням підприємств-перевізників шляхом розробки стратегічного податкового плану;
- діагностувати наявні фінансові, виробничі, трудові резерви підприємства;
- досягнути стратегічних цілей та підвищення ефективності діяльності підприємств-перевізників у наступних періодах.

Зміна розуміння управлінських функцій та діяльності підприємств-перевізників на сучасному етапі розвитку вимагає від внутрішнього аудиту не лише виявляти, констатувати проблемні питання та недоліки об'єктів аудиту, але й визначати їх майбутній розвиток, надавати управлінські консультації,

рекомендації, орієнтуючись на підвищення ефективності діяльності у майбутньому. Відповідно, діюче на підприємстві запропоноване положення (стандарт) «Внутрішній аудит діяльності підприємства-перевізника за видами діяльності» є однією із конкурентних переваг підприємства, як інструмент оптимізації процесів управління ризиками та системи внутрішнього контролю, засобом аналізу та виявлення напрямків підвищення ефективності діяльності підприємства та передумовою побудови облікової та податкової систем, які відповідають стратегічним цілям підприємства-перевізника.

Висновки до розділу 3

У ході проведеного дослідження організації внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств нами:

1. Запропоновано та розроблено, відповідно до виділеної класифікації видів основної діяльності підприємств, структуру внутрішнього положення «Внутрішній аудит за видами основної діяльності підприємств». Запровадження вказаної методики проведення внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників, відповідно до внутрішньофірмового стандарту, дозволить, на нашу думку: формалізувати процедуру проведення внутрішнього аудиту доходів, витрат, фінансових результатів; оцінити достовірність відображення у бухгалтерському обліку підприємства доходів, витрат, фінансових результатів підприємства-перевізника; достовірно спланувати фінансовий результат та, відповідно, стратегію подальшого розвитку; забезпечити ефективне управління оподаткуванням підприємств-перевізників шляхом розробки стратегічного податкового плану; діагностувати наявні фінансові, виробничі, трудові резерви підприємства; досягнути стратегічних цілей та підвищення ефективності діяльності підприємств-перевізників у наступних періодах.

2. Розроблено ряд шаблонів робочих документів внутрішнього аудитора, які підлягають формуванню під час проведення внутрішнього аудиту доходів, витрат, фінансових результатів діяльності підприємств, ґрунтуючись на інформативному наповненні удосконалених, доповнених та запропонованих нами форматів первинних документів та диференціації основних видів діяльності.

3. Розглянуто можливі підходи до проведення внутрішнього аудиту зовнішнього середовища підприємств, які забезпечують створення сучасної облікової системи орієнтованої на забезпечення управлінського персоналу повним спектром достовірних інформаційних даних (внутрішніх, зовнішніх, фінансових, нефінансових) для прийняття ефективних управлінських рішень, зорієнтованих на досягнення стратегічних цілей.

ВИСНОВКИ

Сучасна практика розвитку суб'єктів господарювання обумовлює виділення у якості передумов економічної активності та ефективності діяльності підприємств: організацію обліку та внутрішнього аудиту основної діяльності, чітке регламентування та раціоналізацію облікових процесів, що потребує, відповідно, конкретизації об'єктів обліку та внутрішнього аудиту.

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає у обґрунтуванні теоретичних положень та удосконаленні організаційних засад обліку та внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств, з врахуванням галузевих

особливостей, для інформаційного забезпечення процесу управління в умовах трансформаційного розвитку бізнесу. Основні висновки та пропозиції, що підтверджують результати дослідження, полягають в такому:

1. Запропоновано ґрунтовне трактування сутності поняття «основна діяльність підприємства», як об'єкт обліку та внутрішнього аудиту. Остання розглядається як сукупність ряду господарських операцій з надання послуг, виконання робіт, продажу товарно-матеріальних цінностей, що забезпечують формування доходів, витрат та фінансових результатів та зумовлюють зміни в структурі активів, зобов'язань, власного капіталу, спрямовані на підвищення фінансової стійкості підприємств.

2. Запропонована облікова класифікація основної діяльності підприємств-перевізників на домінуючий та другорядні види з подальшою їх деталізацією: вантажні автомобільні перевезення, транспортно-експедиційна діяльність, оренда вантажних транспортних засобів, торгівля власними вантажними транспортними засобами. Це дозволило уточнити об'єкти обліку та внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств, що уможливило комплексне вирішити проблеми їх облікового відображення.

3. Визначено категоріальне та змістовне наповнення облікової політики підприємств та актуалізовано перелік галузевих ознак, що впливають на організацію бухгалтерського обліку підприємств зумовлюючи специфіку облікового відображення та внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств.

4. Обґрунтовано необхідність вдосконалення процесу документування для систематизації документообігу за кожним диференційованим напрямом основної діяльності підприємств. Запропоновано якісні зміни документообігу та впорядковано.

5. На основі виявленої специфіки видів основної діяльності як об'єктів обліку та аудиту розроблено систему узгодження облікового відображення їх

доходів, витрат, фінансових результатів яка, поряд із відображенням доходів, витрат та фінансових результатів, залучає сукупність господарських операцій, що притаманні основній діяльності та впливають на неї. Удосконалено організацію обліку основної діяльності підприємств через обґрунтування необхідності поглиблення аналітичності облікових записів, яка забезпечує ефективність управління зростанням економічної активності.

6. Визначено організаційні передумови внутрішнього аудиту підприємств шляхом ідентифікації ряду ризиків які обмежують їх ділову активність, зокрема: жорстка конкуренція; значна зношеність рухомого складу; вузька спрямованість бізнесу автотранспортних підприємств; дефіцит кваліфікованих працівників; низький рівень оплати праці, низька платоспроможність замовників вантажних перевезень; значний рівень дебіторської заборгованості. Згруповано показники, необхідні для попередньої оцінки поточного стану ефективності діяльності конкретного підприємства, до яких належать показники забезпеченості та ефективності використання їх трудових, матеріальних, фінансових ресурсів.

7. Відповідно до запропонованої класифікації видів основної діяльності підприємств, з метою формалізації процедур проведення внутрішнього аудиту доходів, витрат, фінансових результатів та оцінки достовірності їх відображення у бухгалтерському обліку розроблено методичку проведення внутрішнього аудиту діяльності підприємств.

Проведене дослідження обґрунтовує залежність та взаємозв'язок ефективності організації обліку та внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств, із врахуванням впливу зовнішніх факторів, на якісні характеристики інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень у системі оперативного та стратегічного управління діяльністю підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб./ П.Й. Атамас – К.: Центр наукової літератури, 2008 – 392 с.

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. [2-ге вид.] / П.Й.Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

2. Базилюк А.В. Бухгалтерський і податковий облік автотранспорту та автоперевезень: навч. посіб. / А.В. Базилюк, О.І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 256 с.

3. Баланюк І.Ф. Собівартість транспортних вантажних перевезень/ І. Ф. Баланюк, В. С. Герба // Сталій розвиток економіки. – 2012.– №12. – С. 177-183.

4. Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І. Белоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4. – С. 4-9.
5. Белякова В.П. Організація системи ризик-орієнтованого внутрішнього контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://victoriabeliakova.com/organization-of-the-risk-based-internal-controls-system/> (дата звернення 01.10.2014)
6. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник. / М.Т. Білуха – К. : Вид-во «Вища шк.» Знання, 1998. – 574 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – [2-ге вид., перероб. та доп.]. – Житомир: Рута, 2002. – 672 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [7-ме вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 832с.
9. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; [За ред. В.Б. Захожая, М.Ф. Базася.] – К.: МАУП, 2005. – 968 с.
10. Бюджетний кодекс України [затверджено Верховною Радою України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI]//[Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 29.09.2014)
11. Василенко В.О. Стратегічне управління підприємством: Навч. посіб. – [2-ге видання випр. і доп.]. / В.О. Василенко, Т.І. Ткаченко; за ред. В.О. Василенка – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 400 с.
12. Визначення Міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iiia-ru.ru/> – (дата звернення 29.09.2014)
13. Витрати на охорону навколишнього середовища та екологічні платежі у 2010 році: Оприлюднення експрес-випусків Держстату у 2011 році [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://ukrstat.org/express/expres_u.html – (дата звернення 02.09.2014)

14. Власюк Г.В. Удосконалення обліку й аудиту витрат і доходів сільськогосподарських підприємств // Держави та регіони. Серія: Економіка та підприємство. – 2009. – №4. – С.29-33 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dtr_ep/2009_4/files/EC409_06.pdf– (дата звернення 02.10.2014)
15. Внутрішній аудит у банку: Навч. посіб / [О.І. Кіреєв, О.С. Любунь, В.М. Кравець, М.П. Денисенко, В.Г. Кабалов, В.М. Домрагев, В.С. Міщенко, О.К. Єременко] – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 210 с.
16. Внутрішній Аудит: Монографія / за ред. В.С. Рудницький, І.Д. Лазаришина, Г.М. Шеремета, В.О. Хомедюк. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 163с.
17. Волинчук Ю.В. Транспортно-експедиційне обслуговування як ключовий елемент логістичного ланцюга / Ю. В. Волинчук // Економічний форум. –2011. – №2. – С. 254-261.
18. Войнаренко М. П. Автомобільні вантажні перевезення як об'єкт обліку та аудиту діяльності підприємств-перевізників / М.П. Войнаренко, Н.К. Єсієва. // Зб. наук. праць ТНЕУ. Економічний аналіз. – 2013. – Вип.12. – С. 204-207
19. Гайворонський В.М. Аграрне право України: підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих закладів освіти / В.М. Гайворонський, В.П. Жушман, В.М. Корнієнко / за ред. В.М. Гайворонського та В.П. Жушмана – Х.: Право, 2003. – 240 с.
20. Герасимчук В.Г. Стратегічне управління підприємством. Графічне моделювання: Навч. посіб./ В. Г. Герасимчук – К.: КНЕУ, 2000. – 360 с.
21. Гладченко А. Транспортный бизнес – заложник экономической ситуации / А. Гладченко // Журнал практической логистики «Logistics». – 2009. – №7. – С. 12-15.
22. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. / С. Ф. Голов– К.: Лібра, 2008. – 704 с.
23. Господарський кодекс України:[затверджено Верховною Радою України від 16 січня 2003 р. № 436-IV] //[Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 01.09.2022)

24. Гура М.О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посіб./ М.О. Гура - К.: Знання, 2004. – 541 с.
25. Гура Н.О. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет та об'єкти / Н. О. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №6. – С. 3.
26. Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова // Інноваційна економіка – 2011. – №4. – С. 25-28.
27. Даньків Й.Я. Стандартизація обліку і аудиту: навч. посіб / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. – [2-ге вид. випр. і доп.]. – К.: Знання, 2006. – 350 с.
28. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. / Н. І. Дорош.– К.: Т-во «Знання», ККО, 2001. – 402 с.
29. Дорош Н.І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту / Н.І. Дорош // Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки» – 2006. – №1(35). – С. 45-54.
30. Експлуатаційні норми середнього ресурсу акумуляторних свинцевих стартерних батарей колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі: [Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України від 20 травня 2006 р. № 489] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/>
31. Експлуатаційні норми середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі: [Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України від 20 травня 2006 р. № 488] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 01.09.2022)
32. Європейська Угода про міжнародне дорожнє перевезення небезпечних вантажів (ДОПНВ), 30.09.1957 р.: [Затверджено Верховною Радою України Закон України «Про приєднання України до Європейської Угоди про міжнародне дорожнє перевезення небезпечних вантажів (ДОПНВ)» від 2 березня 2000 р., № 1511-III] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 12.09.2022)
33. Європейська угода щодо роботи екіпажів транспортних засобів, які виконують міжнародні автомобільні перевезення (ЄУТР) 01.07.1970 р.: [Постанова Кабінету

Міністрів України від 11 липня 2007 р. № 914] //[[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/>– (дата звернення 01.09.2022)

34. Єсієва Н.К. Оподаткування податком на додану вартість підприємств-перевізників: національний та зарубіжний досвід / Н.К. Єсієва. // Вісник Хмельницького нац. ун-ту. Серія «Економічні науки». – 2012. – № 2. – Т.2. – С.214-218

35. Єсієва Н.К. Особливості документування службових відряджень підприємствами – перевізниками: Збірник тез міжнародної науково-практичної конференції «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України» / 27-28 жовтня 2011 р. – Тернопіль, 2011. – С. 87-91.

36. Єсієва Н.К. Якісні зміни документообігу підприємств-перевізників щодо документування вантажних перевезень на території України та у міжнародному сполученні / Н.К. Єсієва // Вісник Хмельницького нац. ун-ту, 2010. – № 6. – Т. 1 – С. 207-210.

37. Єсієва Н.К. Транспортно-експедиційна діяльність як один із основних видів діяльності підприємств-перевізників: обліково-правовий аспект / Н.К. Єсієва. // Зб. наук. праць ТНЕУ. Економічний аналіз. – 2012. – Вип.11. – С. 232-236

38. Єсієва Н.К. Внутрішній аудит доходів підприємств-перевізників, як елемент стандартизації внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників / Н. К. Єсієва. // Вісник Хмельницького нац. ун-ту. Серія «Економічні науки». – 2012. - №3.- Т.2. – С. 223-228

39. Єсієва Н.К. Внутрішній аудит витрат підприємств-перевізників, як складова внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників / Н. К. Єсієва. // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. - №4. – С. 82-85

40. Єсієва Н.К. Побудова збалансованої системи показників підприємств-перевізників як етап внутрішнього аудиту / Н.К. Єсієва // Сборник научных докладов. Достижения науки за последние годы. Новые разработки. – Ч.6. - Варшава, 2012. – С. 23-26

41. Закон Сарбейнса-Оксли [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.ija.ru.ru/files/documents/Sarbanes-Oxley.pdf](http://www.ija.ru.ru/files/documents/Sarbanes-Oxley.pdf)–(дата звернення 03.09.2022)

42. Іванілов О.С. Факторний аналіз рентабельності Укрзалізниці за методом фірми «Дюпон» / О. С. Іванілов, А. Ю. Перетятко, І. І. Божидай // Економіка підприємств. - 2012. – №38 – С. 186-189.
43. Іванілов О.С. Економіка підприємств: Підруч. / О.С. Іванілов – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 728 с.
44. Іванова В.В. Планування і контроль на підприємстві: Навч. посіб. / В.В. Іванова. – Суми: Університетська книга, 2011. – 443 с.
45. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: [Наказ Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994р. №69] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 04.09.2022)
46. ІНКОТЕРМС. Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати в редакції 2010 р. // [Електронний ресурс]. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 05.09.2022)
47. Каменська Т.О. Методи збору аудиторських доказів службою внутрішнього аудиту / Т.О. Каменська // Вісник ЖДТУ – 2010. – №1(51). – С. 61-63.
48. Каменська Т.О. Методика внутрішнього аудиту виробничих витрат / Т. О. Каменська // Вісник податкової служби України. – 2005. – №10. – С. 49-51.
49. Каменська Т.О. Управління кадрами внутрішнього аудиту / Т. О. Каменська // Облік і фінанси. – 2010. – Вип.3. – С.100-105.
50. Каменська Т.О. Фінансовий аудит як функція внутрішніх аудиторів / Т. О. Каменська // Проблеми системного підходу в економіці – 2010. – №2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2010_2/Kamenskaya_210.htm –(дата звернення 06.09.2022)
51. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НУБіПУ країни – 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf –(дата звернення 15.09.2022)

52. Камінська Т.Г. Відображення кругообігу капіталу на рахунках бухгалтерського обліку/ Т.Г.Камінська // Облік і фінанси АПК– 2010. – №4. – С. 22-27.
53. Клепікова О. Окремі питання визначення транспортних засобів об'єктами майнових відносин у сфері господарювання / О. Клепікова // Вісник Київського ун-туім. Т. Шевченка. Юридичні науки. – 2007.–№ 74-76. – С. 108-114.
54. Козак Л.В. Чинники формування прибутковості власного капіталу підприємницьких структур за видами економічної діяльності / Л.В.Козак // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2011. – вип. №13 – С. 107-113.
55. Конвенція про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів : 19 травня 1956 р.: [Закон України «Про приєднання України до Конвенції про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів» від 1 серпня 2006 р. № 57-V] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 12.09.2022)
56. Концепція державної цільової економічної програми розвитку автомобільного транспорту на період до 2015 року [Розпорядження Кабінету Міністрів України від 3 серпня 2011 р. №732-р // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/>– (дата звернення 03.09.2022)
57. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. №158-р]// [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/>–(дата звернення 14.09.2022)
58. Крочук В.М. Методичні аспекти аудиту доходів та витрат транспортного підприємства/ В.М. Крочук// Науковий вісник НЛТУ України. – 2006. – Вип. 16.6 – С. 247-252.
59. Левицька І.В. Економічна ефективність виробництва підприємств бурякоцукрового підкомплексу АПК: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / І.В. Левицька. – К., 2004. – 20 с.

60. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студ. вищих навч. закл./ О.В. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 219 с.
61. Максимова В.Ф., Кузіна З.В., Стиренко Л.М., Ступова Т.Г. Облік у галузях економіки: навч. посіб. / В. Ф. Максимова, З. В. Кузіна, Л. М. Стиренко, Т. Г. Ступова // За ред. В.Ф. Максимової. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 496 с.
62. Мельник Ю.М. применение системы сбалансированных показателей на примере завода «АКВАИЗОЛ» / Ю.М. Мельник, О.С. Савченко // Економічні проблеми сталого розвитку: науково-технічна конференція викладачів, співробітників, аспірантів та студентів факультету економіки та менеджменту, 19-23 квітня 2010 р. – Суми : Вид-во СумДУ, 2010. – ч.3. – С. 138-139.
63. Мельник Ю.М. Проблеми застосування збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах / Ю.М. Мельник, О.С. Савченко // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – №1 – С.192-203.
64. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: [Наказ Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 10.09.2022)
65. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: [Наказ Міністерства транспорту України від 5 лютого 2001 р. № 65] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 05.09.2014)
66. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: [Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. №356] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 12.09.2022)
67. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: [Наказ Міністерства фінансів України від 15 червня 2011 р. №720] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 10.09.2022)
68. Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ: [Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг

України від 27 вересня 2005 р. № 4660]//[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 10.09.2022)

69. Митний кодекс України[затверджено Верховною Радою України 13 березня2012р.]

№ 4495-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 13.09.2022)

70. Міжнародні стандарти фінансової звітності // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 –(дата звернення 10.09.2022)

71. Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/standart/ –(дата звернення 09.09.2022)

72. Міжнародні транспортні перевезення: договірні та облікові аспекти // Бухгалтерія. – 2011. – №6 (спецвипуск). – С.174-178.

73. Назарова Г.Б. Методика аудиту автотранспортних підприємств / Г. Б. Назарова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Ekonk/2010_4/063_nazarova.pdf. –(дата звернення 09.10.2022)

74. Назарова Г.Б. Організація та методика обліку і аудиту фінансових результатів на підприємствах залізничного транспорту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Г.Б. Назарова ; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2009. – 20 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09ngbzt.zip> –(дата звернення 01.09.2022)

75. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України / [Г.Л. Знаменський, В.В. Хахулін, В.С. Щербина та ін.]; за ред. В.К. Мамутова. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 688 с.

76. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: Навч. посіб. / Ж.К. Нестеренко – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 311 с.

77. Ніколаєва В.П. Економічна сутність і зміст категорії «дохід підприємства» / В.П. Ніколаєва // Облік і фінанси АПК. – 2009. – №3. – С. 90-92.

78. Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті: [Наказ Міністерства транспорту України від 10 лютого 1998 р. № 43]// [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 02.09.2022)
79. Облік у галузях виробництва і послуг: Навч. посіб./ Ю.Д. Малярєвський, М.С. Горяєва, Н.С. Пасенко, А.О. Косич – Х.: Видавництво «Інжек», 2008. – 616 с.
80. Облік у галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво: навч. посіб. для студентів вузів спеціальності 7.05.0106 «Облік і аудит» / Н.М. Малюга, Я.В. Лебедзевич, Л.Л. Горецька, Т.В. Давидюк; за ред. Ф.Ф. Бутинця – Ж.: ЖІТІ, 2000. – 480 с.
81. Пантелєєв В.П. Внутрішній аудит: навч. посіб. / В.П. Пантелєєв, М.Д. Корінько; [за ред. В.О. Шевчука]. – К., 2006. – 247 с.
82. Пантелєєв В.П. Аудит: навч. посіб / В.П. Пантелєєв. – К.: «Видавничий дім«Професіонал», 2008. – 400 с.
83. Панченкова Ю.В. Економічна суть доходів основної діяльності промислового підприємства / Ю.В. Панченкова //Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21 (10). – С. 239-248.
84. Петровці М.М. Ефективність діяльності підприємств-землекористувачів (за матеріалами підприємств Закарпатської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / М.М. Петровці. – Ужгород, 2004. – 20 с.
85. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: наукове видання / А.А. Пилипенко – Харків : ХНЕУ, 2007. – 276 с.
86. Пилипенко І.І. Аудит. Методика документування: Навч. посіб. / За заг. ред. академіка АЕНУ І.І. Пилипенка. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – 457 с.
87. Пилипенко І.І., Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 р. част. 1 / І. І. Пилипенко, Н. І. Гаєвська, В. В. Галасюк, В. В. Дабіжа, С. Я. Зубілевич, О. А. Кузуб, В.

Г. Легка, І.І. Нестеренко, А. В. Пархоменко, І. В. Таран // За ред. І.І. Нестеренко. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів Аудиторська палата Україна, 2010. – 841 с.

88. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: [Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 20.09.2022)

89. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: [Наказ Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 № 1591] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 10.09.2022)

90. Плікус І.Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І. Й. Плікус // Вісник Української академії банківської справи. – 2002. – № 1. – С.94-95.

91. Податковий кодекс України [затверджено Верховною Радою України 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 02.09.2022)

92. Подольська В.О. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. / В.О. Подольська, О.В. Яріш. – К: Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.

93. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства : Навч. посіб. / за ред. С.Ф. Покропивного. – К.: КНЕУ, 2001. – 528 с.

94. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" [Наказ Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 року, № 181] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 20.09.2022)

95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р., № 290] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 13.09.2022)

96. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: [Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р., № 318] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 10.09.2022)

97. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів": [Наказ Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193] // Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 15.09.2022)

98. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва": [Наказ Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. № 39] // Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> - (дата звернення 17.09.2022)

99. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність": [Наказ Міністерства фінансів України, 07 листопада 2003 р. № 617] // Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 10.09.2022)

100. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів": [Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. № 817] // Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 12.09.2022)

101. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: [Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 13.09.202)

102. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: [Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. №246] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 14.09.2022)

103. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: [Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 15.09.2022)

104. Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України: [Постанова Правління Національного банку України від 30 грудня 1998 року № 566] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 18.09.2022)

105. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту: [Наказ Мінтрансу України від 30 березня 1998 р. № 102] // Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/>– (дата звернення 20.09.2022)

106. Порядок державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів: [Постанова Кабінету Міністрів України від 7 вересня 1998 р. № 1388] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/>– (дата звернення 25.09.2022)

107. Порядок здійснення оптової та роздрібною торгівлі транспортними засобами та їх складовими частинами, що мають ідентифікаційні номери: [Постанова КМ України від 11 листопада 2009 р. №1200] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 25.09.2022)

108. Порядок оформлення, видачі, використання, обліку та звітності щодо дозволів Європейської Конференції Міністрів Транспорту (ЄКМТ) на перевезення вантажів автомобільним транспортом між країнами - членами ЄКМТ: [Наказ Міністерства транспорту України від 20 серпня 2004 р., № 757] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 25.09.2022)

109. Порядок провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів: [Постанова КМ України від 15 червня 2006 р. №833] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 27.09.2022)

110. Правила використання внутрішніх та міжнародних торгових термінів Інкотермс 2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 27.09.2022)

111. Практичний курс внутрішнього аудиту: Підручник / В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко; за ред. В.В. Немченко - К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.

112. Про автомобільний транспорт: Закон України, [Прийнятий Верховною Радою України 23 лютого 2006 р. № 3492-IV] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 28.09.2022)

113. Про акціонерні товариства: Закон України, [Прийнятий Верховною Радою України 17 вересня 2008 р. № 514-VI] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 28.09.2022)

114. Про фінансову звітність аудиторську діяльність: Закон України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 28.09.2022)

115. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, [Прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 р. № 996-XIV] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 15.09.2022)

116. Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Державної податкової адміністрації України : [Наказ Міністерства фінансів України від 21 червня 2011 р. № 738] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 15.09.2022)

117. Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2012 році: [Посилання президента України до Верховної Ради України 2012 рік] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 17.09.2022)

118. Про впорядкування системи оформлення, видачі, використання та обліку дозволів на міжнародні перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом: [Наказ Міністерства транспорту України від 20 серпня 2004 р. № 757] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 17.09.2022)

119. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України, [Прийнятий Верховною Радою України 31 травня 2005 р. N 2599-IV] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 18.09.2022)

120. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція [Затверджено МФУ 30 листопада 1999 р. № 291] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 20.09.2022)

121. Про затвердження Інструкції про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи: [Наказ Міністерства транспорту, Міністерства статистики, 07.08.96 № 228/253] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 20.09.2022)

122. Про затвердження Інструкції про порядок заповнення вантажної митної декларації: [Наказ державної митної служби України, 09 липня 1997 р. №307] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 21.09.2022)

123. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон: [Наказ Міністерства фінансів України, 13 березня 1998 р. №59] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 22.09.2022)

124. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: [Наказ міністерства фінансів України, 29.09.2011 р. № 1217] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 01.09.2022)

125. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом відповідно до видів робіт, визначених Законом України "Про автомобільний транспорт": [Наказ Міністерства транспорту та зв'язку, 02 липня 2010 р. № 427] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 02.09.2022)

126. Про затвердження Переліку документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні : [Постанова Кабінету Міністрів України, 5 лютого 2009 р. № 207] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 05.09.2022)

127. Про затвердження переліку документів, які додаються до заяви про видачу ліцензії для окремого виду господарської діяльності: [Постанова Кабінету Міністрів України, 04 липня 2001 р. №756] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 07.09.2022)

128. Про затвердження переліку органів ліцензування: [Постанова Кабінету Міністрів України, 04 листопада 2000 р. №1698] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 20.09.2022)

129. Про затвердження Порядку державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, конструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів : [Постанова Кабінету Міністрів, 7 вересня 1998 р. №1388] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 01.09.2022)

130. Про затвердження Порядку засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу: [Постанова Кабінету Міністрів, 26 травня 2004 р. № 680] // [Електронний ресурс]. – (дата звернення 02.09.2022)

131. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні: [Наказ Міністерства транспорту України 14 жовтня 1997 № 363] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 03.09.2022)

132. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку: [Наказ Міністерства фінансів України, 19 квітня 2001 р. № 186] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 04.09.2022)

133. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: [Наказ Міністерства Фінансів України, 04 жовтня 2011 р. №1247] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 05.10.2022)

134. Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля: [Наказ Міністерства транспорту України, Міністерства статистики України, 27 грудня 1995 р. № 488/346] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 05.10.2022)

135. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання: [Наказ державної податкової

адміністрації України, 23 грудня 2010 р. № 966] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 07.09.2022)

136. Про затвердження змін до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні: [Наказ Міністерства інфраструктури України, 5 грудня 2013 р. № 983] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> - (дата звернення 10.09.2022)

137. Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Міністерства транспорту України, Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 року № 488/346: [Наказ Міністерства інфраструктури України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, 10 грудня 2013 р. № 1005/1454] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> - (дата звернення 15.09.2022)

138. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: [Наказ міністерства фінансів України, 7 лютого 2013 р. № 73] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> - (дата звернення 10.09.2022)

139. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України [Прийнятий Верховною Радою України 16 квітня 1991 р. № 959-ХІІ] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 15.09.2022)

140. Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України, [Прийнятий Верховною Радою України 1 червня 2000 р. № 1775-ІІІ] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 15.09.2022)

141. Про невідповідність метод рекомендацій: [Лист Міністерства фінансів України, 10.02.2010 р., № 31-34000-20-5/2742] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 14.09.2022)

142. Про перелік документів, необхідних для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України: [Постанова Кабінету Міністрів України, 01 лютого 2006 р. №80] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 13.09.2022)

143. Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні: Національна доповідь / [К.О. Ващенко, З.С. Варналій, В.Є. Воротін, В.М. Гесць, Е.М. Кужель, О.В. Лібанова та ін.]. – К., Держкомпідприємництво, 2008. – 226 с.

144. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів: [Постанова Кабінету Міністрів, 02 лютого 2011р. № 98] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 16.09.2022)

145. Про транзит вантажів: Закон України, [Прийнятий Верховною Радою України 20 жовтня 1999 р. № 1172-XIV] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 17.09.2022)

146. Про транспортно-експедиторську діяльність: Закон України, [Прийнятий Верховною Радою України 1 липня 2004 р. № 1955-IV] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 16.09.2022)

147. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: [Постанова Кабінету Міністрів України, 28 жовтня 1998 р. № 1706] // [Електронний ресурс]. – (дата звернення 16.09.2022)

148. Пронченко Є. Вартість ліцензії на автоперевезення може підвищитися // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uti.gov.ua/transinsp/uk/publish/article/36769;jsessionid=2A0466010F7A106D357BAB095ACB5719> – (дата звернення 25.09.2022)

149. Пушкар М.С. Креативний облік (творення інформації для менеджерів): монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

150. Редько О.Ю. Методи аудиторської практики / О.Ю. Редько, К.О. Редько // Бухгалтерський облік та аудит. – 2011. – №5. – С. 44-46.

151. Рядська В.В. Аудит: навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков // - К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.

152. Світлична Я.В. Оцінка та забезпечення економічної результативності функціонування дорожньо-будівельних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.07.03 «Економіка будівництва» / Я.В. Світлична. – Харків, 2002. – 19 с.

153. Скрипник Н.В. Особливості організації управлінського обліку доходів на виробничому підприємстві / Н.В. Скрипник, М.Є. Скрипник // Сталий розвиток економіки.– 2011. – №3. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_3/162.pdf– (дата звернення 25.09.2022)

154. Сметанко А.В. Методика проведення внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах / А. В. Сметанко // Економіка Криму. – 2010. – №1. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ekonk/2010_30/042_smetanko.pdf – (дата звернення 27.09.2022)

155. Сметанко О.В. Внутрішній аудит дебіторської заборгованості як ефективний інструмент управління підприємством/ О. В. Сметанко // Наукові праці НУХТ. – 2010. – №34. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..** – (дата звернення 28.09.2022)

156. Сметанко О.В. Внутрішній аудит операцій з грошовими коштами в акціонерних товариствах України / О. В. Сметанко // Збірник наукових праць «Економічні науки». – 2011. – №7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2011_7/12VAO.pdf– (дата звернення 28.09.2022)

157. Сметанко О.В. Внутрішній аудит основних засобів в акціонерних товариствах України / О. В. Сметанко // Вісник ЖДТУ. – 2011.– №1 (55). – С. 155-160.

158. Сметанко О.В. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці в акціонерних товариствах України / О. В. Сметанко // Економічний вісник Донбасу. – №2 (24). – 2011. – С.174-180.

159. Сметанко О.В. Оцінка службою внутрішнього аудиту системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю в акціонерних товариствах України / О.В. Сметанко // Вісник СумДУ. Серія: Економіка. – 2011. – № 3. – С.137-149.

160. Сметанко О.В. Планування внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України / О. В. Сметанко // Вісник ДНУ. Серія: Економічні науки. – 2010. – №4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2010_4/Smetanko.pdf – (дата звернення 29.09.2014)
161. Сокур І.М. Транспортна логістика: навч. пос./І.М. Сокур, Л.М. Сокур, В.В. Герасимчук –К. : Центр учбової літератури,2009. – 222с.
162. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
163. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
164. Сопко В.В. Технології визначення фінансового результату в інформаційній системі бухгалтерського обліку / В.В. Сопко, М.М. Бенько. // Наукові праці НУХТ. – 2010. – №34. – С. 111-114.
165. Степанов В.И. Логистика.: учеб. / В. И. Степанов – М.: Проспект, 2009. – 488с.
166. Сук Л.К. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук, М.С. Стасяшен. – К.: Каравела, 2008. – 208 с.
167. Сухарева Л.О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку: монографія / Л.О. Сухарева, К.О. Закалінська ; Донецьк : Вид-во «Вебер» (Донецька філія), 2009. – 263 с.
168. Ткаченко Н.М.Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. / Н. М. Ткаченко //[5-те вид. допов. і перероб.]. – К.: Алерта, 2011. – 976 с.
169. Транспорт і зв'язок України 2012: Статистичний збірник / за ред. Н.С. Власенко – К.: Державна служба статистики, 2013. – 267 с.
170. Транспортні перевезення в Україні: договірні та облікові аспекти // Бухгалтерія. – 2010. – №12 (спецвипуск). – С.178-187.
171. Ушакова Н.М. Економіка підприємства : підручник / Н. М. Ушакова // за заг. ред.. Н.М. Ушакової. – К. : Вид-во КНТЕУ, 2005. – 569 с.

172. Філіппова О.С. Сутнісна характеристика ефективності діяльності підприємств житлово-комунального господарства / О.С. Філіппова // Экономика и управление. –2012. – №1. – С. 129-134.

173. Фінансовий облік: Підручник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко – К.: Лібра, 2005. – 976 с.

174. Хмелевська А.В. Бухгалтерський та податковий облік податку на додану вартість підприємств – перевізників / А.В. Хмелевська, Н.К. Єсієва. – Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – Т.2. – №6. – С. 105-109.

175. Хмелевський О.В. Істотні умови договорів вантажних перевезень: обліковий та податковий аспект / О.В. Хмелевський, Н.К. Єсієва. – Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – Т.3 – № 6. – С. 220-226.

176. Цивільний кодекс України, [Прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 р. № 435-IV] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> –(дата звернення 16.09.202)

177. Шалімова Н.С. Принципи побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства/ Н. С. Шалімова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. –2007. – ч. III. – №18. – С. 185-192.

178. Шелковнікова О.В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньо фірмових стандартів /О.В. Шелковнікова // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – 2010. – Вип. 17. – С.

179. Шеремет О.О. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. / О.О. Шеремет. - К.: Кондор, 2005. – 196 с.

180. Шкір Н.Л. Аудит: Навч. посіб. / Н.Л. Шкіря, Т.Г. Нікульнікова, Н.В. Залізник. – Львів: Магнолія 2006, 2007. – 224 с.

181. Шмиголь Н.М. Економічна суть доходів та доходності в системі управління підприємством / Н.М. Шмиголь // Держава та регіон. Серія: Економіка та підприємництво. – Запоріжжя : Вид-во Класичного приватного університету. – 2009. – №7. – С. 221-225.

182. Шпак В.А. Організація фінансового обліку / В. А. Шпак // Вісник ЖДТУ – 2010. – №4 (54). – С. 204-206.

183. Щирба М.Т. Організаційні та методичні засади аудиту ефективності облікової політики підприємства в системі управлінського обліку / М. Т. Щирба// Сталій розвиток економіки –2012.– №2. – С.197-201

184. Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність": [Лист Міністерство фінансів України, 25.07.2008 р. № 31-34000-10-10/29072] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://www.ligazakon.ua/>– (дата звернення 28.09.2022)

185. Юридична енциклопедія : [в 6 т.] –Т. 6. – Т-Я./ ред. кол. : Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 2004. – 768 с.