

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ-ПЕРЕВІЗНИКІВ, ЯК СКЛADOVA ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ-ПЕРЕВІЗНИКІВ

*Запропоновано методику проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств-перевізників, як передумову отримання користувачами звітності достовірної інформації щодо витрат у розрізі видів діяльності, можливості планування фінансових результатів та розробки ефективної стратегії подальшого розвитку*

**Ключові слова:** підприємство-перевізнак, внутрішній аудит, витрати, стандарти внутрішнього аудиту

**Постановка проблеми.** 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 підприємства-перевізника є проведення внутрішнього аудиту. Так як, однією із найважливіших ділянок внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників, як для власників, акціонерів, управлінського персоналу так і інвесторів є внутрішній аудит витрат, саме правильно обрана методика його проведення сприятиме організації ефективно функціонуючої системи внутрішнього аудиту діяльності підприємства-перевізника, в цілому.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В економічній літературі, спробу ліквідувати проблеми у методичному забезпеченні внутрішнього аудиту робили такі науковці як: Ф.Ф. Бутинець [3], В.Д. Андреев [1], О.В. Сметанко [23], Т.О. Каменська [7], О.І. Кіреєв [4], В.П. Пантелєєв [12], Г.Б. Назарова [11], О.В. Шелковнікова [25], Н.С. Шалімова [24], М.Т. Білуха [2], Л.В. Гуцаленко [6], І.І. Пилипенко [13], та інші. Проведений аналіз літературних джерел, свідчить про недостатнє опрацювання організаційних аспектів проведення внутрішнього аудиту діяльності підприємств-перевізників зважаючи на галузеві ознаки, зокрема внутрішнього аудиту доходів підприємств-перевізників.

**Метою дослідження** є стандартизації аудиторської діяльності шляхом розробки конкретних методик проведення внутрішнього аудиту доходів, як елементу внутрішнього положення запровадженого підприємством-перевізнаком.

**Викладення основного матеріалу.** Розробка методики проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств-перевізників, як складової стандартів внутрішнього аудиту діючих на підприємстві, на нашу думку, має базуватись на наступних нормативно-правових актах: Господарський кодекс України [5], Податковий кодекс України [15]; Митний кодекс України [10], Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [20], Закон України "Про аудиторську діяльність" [19]; Закон України "Про автомобільний транспорт" [18]; Закон України "Про транспортно-експедиційну діяльність" [22]; Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" [21]; Міжнародні Стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [14]; Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту розроблених Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів [8]; П(С)БО 16 "Витрати" [16]; П(С)БО 9 "Запаси" [17]; Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті [9]; інші.

Метою проведення внутрішнього аудиту витрат підприємства-перевізника є:

- виявлення достовірної інформації щодо реального розміру витрат на здійснення господарської діяльності;
- визначення доцільності та ефективності витрат підприємства.

Джерела інформації необхідні для здійснення внутрішнього аудиту витрат підприємств-перевізників при автоматизованій формі обліку, залежно від видів основної діяльності, можна класифікувати наступним чином:

- організаційно-розпорядчу документацію та правостановлюючі 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 товарів робіт, послуг;

– первинні документи: рахунки-фактури постачальників, 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, табель 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 у бухгалтерському та податковому обліку підприємства, 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 звітність та податкова звітність: звіт про фінансові результати (форма №2, №2-м), податкова декларація з податку на прибуток підприємства;

– поза облікова інформація: за балансові рахунки, журнал реєстрації вхідної кореспонденції, акти перевірок інших суб'єктів контролю, пояснювальні записки, інформація щодо зовнішнього середовища, курси валют, облікова ставка НБУ, інша інформація.

Так при проведенні внутрішнього аудиту витрат підприємств-перевізників, необхідно впевнитись у відповідності існуючої системи обліку витрат на підприємстві встановленим положенням облікової політики, вимогам [16] 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. Крім того необхідно 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.

Узагальнена класифікація об'єктів аудиту витрат діяльності підприємства-перевізника наведена на рис. 1.



Рис. 1. Класифікація об'єктів внутрішнього аудиту витрат підприємства-перевізників

На наступному етапі перевірки, на нашу думку, доцільно застосувати аналітичні процедури дослідження до формування собівартості послуг за складовими (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші витрати, загально-виробничі 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. 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 рахункам 902, 903, головній книзі та фінансовій звітності підприємства. Провести оцінку формування собівартості послуг за об'єктами калькулювання, за умови запровадження запропонованої нами аналітики видів діяльності підприємства-перевізника у бухгалтерському обліку.

Особливу увагу в силу специфіки транспортної галузі слід приділити формуванню матеріальних витрат в т.ч. (паливно-мастильних матеріалів), витрат на оплату праці, витрат на відрядження. Відповідно, саме формуванню витрат за визначеними статтями доцільно приділити максимальну увагу при проведенні внутрішнього аудиту витрат підприємств-перевізників.

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; правильності 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. На нашу думку, відповідно до визначених етапів доцільним є складання робочого документу підтверджуючого списання паливно-мастильних матеріалів підприємством-перевізником відповідно до даних первинних документів. Застосування вказаного робочого документу 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 203 "Паливо у баку вантажного автомобіля", як у розрізі транспортних засобів так і матеріально-відповідальних осіб (водіїв). Відсутність відхилень у ньому свідчить про відповідність застосовуваних норм списання паливно-мастильних матеріалів нормам встановленим згідно вимог чинного законодавства та відсутність 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 передуваною 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 складення 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 включених 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. Робочий документ складений на даному етапі, на нашу думку дозволить 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 синтетичного та аналітичного обліку по рахункам 661,81,651,82 та рахунку 23.

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 [25]. Крім того, слід дослідити правильність розподілу та правомірність списання загальновиробничих витрат, згідно вимог [16]. На підприємствах-перевізниках при позаомовному методі калькулювання загальновиробничі витрати, розподіляються між окремими видами перевезень за одним з методів перелічених у [9]: 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.

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 рахункам (92, 94, 95, 96, 97, 98, 99) записам у головній книзі та фінансові звітності підприємства.

Складений за наслідками проведеного внутрішнього аудиту робочий документ узагальнює інформацію щодо відображення витрат підприємства-перевізника у облікових регістрах та фінансовій звітності (форма №2), а також підтверджує правильність їх групування у звітному періоді за функціональним принципом, враховуючи при цьому відхилення виявлені аудитором у попередніх робочих документах.

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

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.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На нашу думку, запропонована методика проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств-перевізників, дозволить у певній мірі формалізувати процедуру проведення внутрішнього аудиту діяльності підприємств транспортної галузі, діагностувати наявні фінансові, виробничі, трудові резерви підприємства та достовірно спланувати їх фінансовий результат і стратегію подальшого розвитку підприємства-перевізника.

#### Список використаних літературних джерел:

1. Андреев В.Д. Внутренний аудит / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
2. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник. / М.Т. Білуха – К.: вид-во "Вища шк.". – Знання, 1998. – 574 с.
3. 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.
4. Внутрішній аудит у банку: Навч. посіб. / [О.І. Кіреєв, О.С. Любуць, 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.
5. Господарський кодекс України, 16 січня 2003 р. № 436-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назва з екрану.
6. Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова // Інноваційна економіка – 2011. – №4. – С. 25-28.
7. Каменська Т.О. Методика внутрішнього аудиту виробничих витрат / Т.О. Каменська // Вісник податкової служби України. – 2005. – №10. – С. 49-51.
8. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). Версия от 02.02.2011 г. Перевод осуществлен Некоммерческим партнёрством "Институт внутренних аудиторов" (НВ "ИВА") и публикуется с разрешения The Institute of Internal Auditors Inc., 247 Maitland Avenue. Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA // [Електронний ресурс]. – режим доступу: [http://iia.ru/files/documents/стандарты\\_в\\_редакции\\_с\\_01.01.2011%20г.pdf](http://iia.ru/files/documents/стандарты_в_редакции_с_01.01.2011%20г.pdf)
9. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Наказ Міністерства транспорту України, 5 лютого 2001 р. № 65 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назва з екрану
10. Митний кодекс України, 13 березня 2012 р. № 4495-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назва з екрану.
11. 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 [Електронний ресурс] / Г.Б. Назарова ; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2009. – 20 с. –

Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09ngbzt.zip>  
12. *Пантелеев В.П.* Внутрішній аудит: навч. посіб. / В.П. Пантелеев, М.Д. Корінко; [за ред. В.О. Шевчука]. – К., 2006. – 247 с. 13. *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. 14. *Пилипенко І.І., Сопко В.В., Гаєвська Н.І., Павлова І.М., Таран І.В., Лега В.Г., Зубілевич С.Я., Балченко С.А., Гаєрилюк О.О.* Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 р. част. 1 / За ред. І.І. Нестеренко. – К. Міжнародна федерація бухгалтерів Аудиторська палата України, 2010. – 841 с. 15. Податковий кодекс України, 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назву з екрану. 16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Наказ Міністерства фінансів України, 31 грудня 1999 р., № 318 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назву з екрану. 17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: Наказ Міністерства фінансів України, 20 жовтня 1999 р., № 246 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назву з екрану. 18. Про автомобільний транспорт: Закон України, 23 лютого 2006 р. № 3492-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назву з екрану. 19. Про аудиторську діяльність: Закон України 22 квітня 1993 р. № 3125-XII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назву з екрану. 20. Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, 16 липня 1999 р. № 996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назву з екрану. 21. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України 16 квітня 1991 р. № 959-XII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назву з екрану. 22. Про транспортно-експедиторську діяльність: Закон України, 1 липня 2004 р. № 1955-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – для доступу до інформ. ресурсів необхідна авторизація. – Назва з екрану. 23. *Сметанко О.В.* Оцінка службою внутрішнього аудиту системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю в акціонерних товариствах України / О.В. Сметанко // Вісник СумДУ. Серія: Економіка. – №3. – 2011. – С.137-149 [18] с. 24. *Шалімова Н.С.* принципи побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства / Н.С. Шалімова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2007. – Частина III. – №18. – С. 185-192. 25. *Шелковнікова О.В.* Аудит витрат підприємства як складова внутрішньо фірмових стандартів / О.В. Шелковнікова // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – 2010. – вип. 17.

ЄСІЄВА Наталія Казимирівна – аспірант кафедри обліку і аудиту Хмельницького національного університету. Директор ПП “Аудиторська фірма “Аудит-перфект”.

Наукові інтереси:  
– бухгалтерський облік та аудит діяльності підприємств-перевізників.

Стаття надійшла до редакції: 23.10.12 р.