

СПЕЦИФИЧНИ ОСОБЕНОСТИ ПРИ ОСЪЩЕСТВЯВАНЕ НА НЕЗАВИСИМ ФИНАНСОВ ОДИТ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ТРАНСПОРТНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

Мая Начкова¹
e-mail: mnachkova@unwe.bg

Резюме

Независимият финансов одит на финансовите отчети на транспортните предприятия се характеризира със специфични одиторски процедури, с цел определяне на надеждна база за изразяване на одиторско мнение от страна на дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори, проверяващи и заверяващи финансовите отчети на тези предприятия относно спазването на счетоводния принцип „Действащо предприятие“. Регистрираните одитори трябва да проверяват за своевременното, достоверно, обективно, правилно, вярно и точно представяне, във всички съществени аспекти, на информацията за имущественото и финансово състояние на транспортните предприятия и за финансовите им резултати, получени в резултат на тяхната дейност. Целта е да се представят, обосноват и открият в светлината на добрите световни одиторски практики специфичните характеристики на обектите на счетоводно отчитане, формирани в следствие на специфичната дейност на транспортните предприятия, както и прилаганите одиторски процедури при провеждане на независимия финансов одит на техните финансови отчети.

Представената разработка може да се използва при провеждането на различни видове финансов одит – вътрешен одит, осъществяван от вътрешните одитори на самите транспортни предприятия; независим финансов одит, осъществяван от дипломирани експерт-счетоводители, регистрирани одитори и външен одит, осъществяван от държавните органи по повод на данъчното облагане на дейността на транспортните предприятия.

Ключови думи: транспортни предприятия, независим финансов одит, финансови отчети

JEL: M41, M42

Увод

Статията е посветена на специфичните особености при осъществяване на независим финансов одит на финансовите отчети на транспортните предприятия. Представени са някои от по-важните, специфични одиторски

¹ Доцент, доктор, катедра „Счетоводство и анализ“, Финансово-счетоводен факултет, УНСС

процедури при провеждане на независимия финансов одит на финансовите отчети на транспортните предприятия, с цел определяне на надеждна база за изразяване на одиторско мнение от страна на дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори, проверяващи и заверяващи финансовите отчети на тези предприятия относно спазването на счетоводния принцип „Действащо предприятие“. Целта е да се представят, обосноват и открият в светлината на добрите световни одиторски практики специфичните характеристики на обектите на счетоводно отчитане, формирани в следствие на специфичната дейност на транспортните предприятия, както и прилаганите одиторски процедури при провеждане на независимия финансов одит на техните финансови отчети.

Представената разработка може да се използва при провеждането на различни видове финансов одит – вътрешен одит, осъществяван от вътрешните одитори на самите транспортни предприятия; независим финансов одит, осъществяван от дипломирани експерт-счетоводители, регистрирани одитори и външен одит, осъществяван от държавните органи по повод на данъчното облагане на дейността на транспортните предприятия.

Характеристика на дейността на транспортните предприятия

Транспортът е най-динамичният отрасъл от икономиката на страната. Транспортното предприятие развива своята дейност в условия на силна пазарна конкуренция, на държавен лицензионен режим и висока степен на развитие на транспортния риск от катастрофи. Лицензите за различните видове транспорт трябва да бъдат актуални и да се обновяват навреме, за да могат транспортните фирми да осъществяват различните видове транспортни услуги като: доставки на стоки и товари, доставки на документи, колет и пратки, превоз на пътници и др. Разглежданите транспортни предприятия са включени в структурата на Министерството на транспорта, информационните технологии и съобщенията, от където получават и своите лицензи за транспортна дейност. Те са длъжни да спазват всички правни норми, принципи, правила и изисквания, установени за тях от държавния надзорен орган в лицето на Министерството на транспорта, информационните технологии и съобщенията. За осъществяване на специфичната им транспортна дейност са от съществено значение: вида, марката, фактическото състояние и разходът на гориво на въведените в експлоатация моторни превозни средства; общото физическо и психическо здравословно състояние и професионалната квалификация на наетите водачи на моторни превозни средства, състоянието на пътната инфраструктура в страната и в чужбина – в страните, където осъществяват транспортирането на пътници, документи и товари. От съществено значение за развитието на транспортната дейност са и

новите дейности и проекти, включени в Оперативна програма „Транспортна свързаност“ за програмния период 2021 – 2027 в рамките на Европейския съюз в областта на транспорта. (МТИТС, 2020). Средствата от тази програма ще бъдат използвани основно за развитие на железопътната и пътната инфраструктура по TEN-T мрежата, за внедряване на интелигентни транспортни системи, както и за насърчаване на интермодалността и разширение на мрежата на метрото в столицата. По тази програма се предвижда да бъдат завършени модернизациите на различни жп отсечките в страната; да бъдат изградени допълнителни жп връзки между различни селища и важни транспортни обекти като летища, пристанища, гранични зони и др.; да се внедрят интелигентни транспортни системи в областта на въздушния транспорт; да се финансират проекти за подобряване на корабоплаването по река Дунав. Целта на Оперативна програма „Транспортна свързаност“ е да се достигне до:

а) „По-добре свързана Европа чрез подобряване на мобилността и регионалната свързаност на ИКТ“, със специфична цел: „Развитие на стабилна, устойчива на изменението на климата, интелигентна, сигурна и интермодална TEN-T“;

б) „По-зелена, нисковъглеродна Европа чрез насърчаване на чист и справедлив енергиен преход, зелени и сини инвестиции, кръгова икономика, приспособяване към изменението на климата и превенция и управление на риска“ със специфична цел: „Насърчаване на устойчива мултимодална градска мобилност“.

От значение за развитието на транспорта като отрасъл от българската икономика са основните приоритети по Оперативна програма „Транспортна свързаност“, а именно:

1) „Развитие на железопътната инфраструктура по „основната“ и „широкообхватната“ Трансевропейска транспортна мрежа“;

2) „Развитие на пътната инфраструктура по „основната“ Трансевропейска транспортна мрежа“;

3) „Иновации в транспорта, модернизирани системи за управление на трафика, подобряване на сигурността и безопасността на транспорта“;

4) „Подобряване на интермодалността и развитие на устойчива градска мобилност“;

5) „Техническа помощ“, с оглед повишаване на административния капацитет и публичната подкрепа на програмата.

Транспортното предприятие, за да развива своята дейност, трябва предварително да се снабди с:

1. Лиценз за осъществяване на транспортна дейност от държавния надзорен орган – Министерство на транспорта, информационните технологии и

съобщенията за превозите и транспортните услуги, които подлежат на лицензиране. Лицензът определя правоспособността на превозвача, осъществяващ транспортна дейност. Той може да извършва само такива дейности, които са включени в него;

2. Необходим автопарк от транспортни средства, които да са преминали технически прегледи и да са удостоверени със сертификат, че са годни за пътуване;

3. Квалифициран персонал от специфични професионалисти – шофьори, притежаващи дипломи, сертификати и удостоверения за право на управление на различните класове моторни превозни средства. Водачите на моторни превозни средства трябва да са преминали първоначални и периодични медицински прегледи и да са получили медицински удостоверения за възможност и право на управление на тези превозни средства, с които ще осъществяват транспортна дейност. „Работната сила е един от основните производствени ресурси и фактор, оказващ влияние върху дейността на ... (транспортното – М.Н.) предприятие. Като обект на бизнес анализа работната сила на предприятието се анализира и оценява в три направления: осигуреност, използване и ефективност от нейното използване.“ (Иванова, 2020а, с. 63);

4. Заплатени местни данъци и такси за притежаваните моторни превозни средства, винетки, тол-такси и др. за пътуване по маршрутите;

5. Платени застраховки „Каско“ и „Защитена стойност на автомобила (GAP)“ на автомобилите, застраховки на летателни апарати и на плавателни съдове, „Гражданска отговорност на водачите на моторни превозни средства“, застраховка „Гражданска отговорност за чужбина“ на собствениците, ползвателите и/или водачите на моторни превозни средства съгласно условията на Международното споразумение „Зелена карта“, застраховка „Карго“ на превозваните стоки и товари, застраховки „Злополука на пътниците в обществения транспорт“, „Злополука“ и „Отговорност на превозвача“, комбинирана застраховка „Всички рискове: имуществени вреди и прекъсване на дейността“ и др. „Причините, поради които застрахователят ... (превозвач – М.Н.) желае да сключи застрахователен договор и става носител на застрахователния интерес са следните: 1. Необходимостта и желанието му да прехвърли застрахователния риск върху застрахователя, поради неговия страх да носи сам отговорност върху цялостта на имуществото му, върху неговите отговорности или за живота и здравето ... (на водачите и пътниците – М.Н.); 2. Желанието му да получи застрахователно обезщетение или сума, ако се събдне застрахователния риск и застрахователното събитие настъпи.“ (Начкова и колектив, 2018, с. 13).

Специфични обекти на счетоводството на транспортните предприятия

Транспортната дейност като обект на счетоводно отчитане и независим финансов одит представлява съвкупност от специфични по вид активи, собствен капитал, пасиви, приходи, разходи и стопанско-правни операции, които се различават от стопанските операции, извършвани от другите нефинансови предприятия по съдържание, срокове на изпълнение, начин и технология на осъществяване и счетоводно отчитане. Организацията на счетоводното отчитане на дейността на транспортните предприятия се основава именно на тези специфики, които са изразени в следните насоки:

1) Характерни особености на видовете транспорт, осъществявани от транспортното предприятие – сключване на договори с клиенти за организация на подходящ вид транспорт; регистрация на поръчки и заявления за подаване на превозни средства за товарене; заплащане на транспортни такси; сключване на договори за превоз; доставка на стоки и товари по договори за спедиция, поемане за обработка на документите, необходими за износ и внос, митническо освобождаване на товари, проверка на количеството и състоянието на товара и на неговата опаковка, товаро-разтоварни дейности, съхраняване на товари, маркировка и опаковка на стоки и товари; превоз на пътници, на документи и пратки, сключване на договори за чартиране; специфична регистрация, деклариране в отчетните регистри на дистанционни продажби; използване на DKV – карти в международния транспорт и др.;

2) Специфични нормативни правила и процедури, които държавния надзорен орган изисква да се спазват от транспортните предприятия при осъществяване на тяхната транспортна дейност;

3) Специфичен вътрешен документооборот – документирането и счетоводното отчитане на разходите за горива, поддръжка, ремонт и експлоатация на притежаваните моторни превозни средства в транспортните предприятия следва да се извършва при спазване на изискванията на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Документооборотът на транспортните предприятия трябва да включва отчет за всички разходи, свързани с експлоатацията на автомобила, документи за осъществяване на митнически, здравни и други видове държавен контрол. Документирането на пробег, се осъществява чрез пътен лист, посредством който се формира съответният разход за гориво. Транспортните предприятия издават на своите клиенти документи, представляващи строги отчетни форми: данъчни фактури, разписки, билети, документи за превоз, документи за пътуване, купони, ваучери, сезонни билети и други документи, предназначени за парични разплащания в брой и (или) с използване на разплащателни карти за предоставените от тях транспортни услуги на обществеността.

4) Отчитане на притежаваните от предприятието транспортни средства и на специфичните съоръжения и инструменти, използвани за тяхната поддръжка като дълготрайни материални активи – придобиване чрез покупка, собствено производство, лизинг, размяна, дарение, финансиране, бизнес комбинация и отписване и ликвидация чрез продажба, лизинг, размяна, дарение, финансиране, бизнес комбинация и бракуване;

5) Отчитане на амортизациите и обезценките на транспортните средства и на специфичните съоръжения и инструменти, използвани за тяхната поддръжка – специфични амортизационни норми според вида, годината на производство, фактическото състояние и годността за използване на притежаваните транспортни средства и на специфичните съоръжения и инструменти, използвани за тяхната поддръжка и отнасянето им като разходи по занятие и разходи за управление;

6) Отчитане на материалните запаси – придобиване и изписване на горива, смазочни материали, автомобилни гуми, резервни части, и др., използвани при поддръжката на транспортните средства и отнасянето им като разходи по занятие и разходи за управление;

7) Отчитане на разходите за гориво и поддръжка, ремонт и експлоатация на притежаваните транспортни средства и отнасянето им като разходи по занятие и разходи за управление. По отношение транспортната дейност на предприятието, съществуват специфики при установяването на разходите на горива в зависимост от дейностите, за които се изразходват. Основните показатели, които трябва да бъдат взети предвид при определяне на разходите включват: пробег на моторните превозни средства, разходната норма на гориво, обичайното и извънредното потребление на автомобилни гуми, горива и смазочни материали, консумацията на добавки и други работни течности, текущите и основните ремонти на превозните средства. Отчитането на пробег се извършва чрез записване на данните от тахометъра и сравняване със записаните изминати километри в пътните листове на водачите на моторните превозни средства. Разходните норми на потребление на горивата (пропан-бутан, метан, бензин или дизелово гориво) и на смазочните материали се определят на базата на тарифи, приети от ръководството на транспортното предприятие в съответствие с приетите стандарти за тях на Министерството на транспорта, информационните технологии и съобщенията. Понякога разходът на гориво за дадено транспортно средство надхвърля установените стандарти. В този случай е необходимо да се назначи комисия и да се издаде специален акт за измерване на действителния разход на гориво на 100 км пробег. Потреблението на други материали се формира от характеристиките на моторните превозни средства. Ремонтът на транспортните средства представлява комплекс от работи по отстраняване на неиз-

правности и възстановяване на експлоатационното им състояние в рамките на техните експлоатационни характеристики, установени от производителя. Разходите за текущ ремонт се отчитат като действителни разходи за дейността по занятие или за управленската дейност в текущия отчетен период, а стойността на капиталовите (основните) ремонти се отнася в увеличение на първоначалната стойност на транспортните средства, отчетени като дълготрайни материални активи и се отписва чрез амортизация;

8) Отчитане на застраховките, винетките, тол-таксите, местните данъци и такси, платени при осъществяване на превози на товари, документи и пътници и отнасянето им като разходи по занятие и разходи за управление;

9) Отчитане на разходите за труд, осигуровки, допълнително задължително професионално пенсионно осигуряване, командировки, медицинско обслужване и застраховки на наетия персонал – вътрешни правила за организация на работната заплата; изисквания и видове инструктаж на водачите на моторни превозни средства; основание за трудов договор с международен шофьор в транспортна фирма; специфики в отчитането на основната заплата и допълнителните възнаграждения на шофьорите, на задължителните социални и здравни осигуровки (Регламент (ЕО) № 561/2006); допълнителното задължително професионално пенсионно осигуряване при сумарно отчитане работното време съгласно Наредба за организация на работното време на лицата, които извършват транспортни дейности в автомобилния транспорт; начини за отчитане на присъствието на работа на международните шофьори (Директива 2002/15/ЕО); изготвяне и подаване на декларации образец 1 и образец 6 за международни шофьори при сумарно отчитане на работното време; отказ и разлика в Удостоверение А1 за международен транспорт при работа по основното правило в една и в няколко държави от Европейския съюз; дългосрочно командироване на международни шофьори, удължаване на срока на командироване и данъчно признаване на разходите за командировки, медицинско обслужване и застраховки на международните шофьори и отнасяне на тези разходи като разходи по занятие и разходи за управление;

10) Отчитане на приходите от извършени транспортни услуги, на приходите и разходите по фондове на Европейския съюз – спазване на процедурата за определяне на възнаграждението на превозвача, за компенсирането на допълнителните му разходи, за възстановяване на разходите за съхранение, наеми на складови помещения, на мита и митнически такси, на застраховки на товари, на претърпените денгуби и загуби от престой и други условия по международните транспортни договори и споразумения;

11) Специфичен данъчен кредит по ЗДДС при осъществяване на транспортните услуги – начини и срокове за възстановяване на ДДС, начислено в държавите членки при вътреобщностен транспорт; начини и срокове за

възстановяване на платено ДДС в чужбина от български данъчно задължени лица, прилагане и доказване на нулева ставка при транспортните услуги; придобиване на лизинг на транспортни средства от Европейския съюз и самоначисляване на ДДС; приложимо законодателство при международния транспорт;

12) Данъчно облагане на дейността на транспортните предприятия; с корпоративен данък върху печалбата и на разходите за гориво, както и на другите разходи, произтичащи от експлоатация на собствени превозни средства, когато се осъществява управленска дейност с тях с данък върху разходите по ЗКПО. При определяне на данъчната основа за данъка върху разходите, свързани с гориво и експлоатация на собствени превозни средства, когато се осъществява управленска дейност с тях, се прилага разпоредбата на чл. 215, ал. 2 от ЗКПО, според която разходите се изчисляват на база месечното съотношение на пробега, формиращ всеки вид разход на гориво. Данъчната ставка на данъка върху разходите е 10 на сто;

13) Финансови отчети на транспортните предприятия – годишни, междинни, в условия на обявена несъстоятелност и ликвидационни. Целта на финансовите отчети е посочена в концептуалната рамка за финансово отчитане. Финансовият отчет трябва „да предостави финансова информация за отчитащото се предприятие, която е полезна за настоящите и потенциални инвеститори, заемодатели и други кредитори при вземането на решения за предоставяне на ресурси на предприятието“ (ИДЕС, 2018). В тази насока „очакванията на инвеститори, заемодатели и други кредитори относно възвръщаемостта зависят от тяхната оценка на сумата, момента на възникване и несигурността на (перспективите за) бъдещите нетни входящи парични потоци в предприятието“ (СМСС, 2012, Ц23). „Поради това инвеститорите (настоящи и потенциални), заемодателите и другите кредитори имат потребност от информация, въз основа на която да оценят перспективите за бъдещи нетни входящи парични потоци в предприятието. Тази информация е полезна за тях за оценка на ефективността от използването на производствените ресурси на предприятието и за възвръщаемостта на вложения от тях капитал. Информацията във финансовите отчети е полезна, също така, за ръководството и мениджмънта на предприятието. Но тя е недостатъчна за цялостното управление на бизнеса, тъй като за това е необходима и вътрешна информация, създадена от отчетността в предприятието.“ (Иванова, 2020b, с. 87).

Финансовите отчети на транспортните предприятия се изготвят и представят според възприетата от тях счетоводна нормативна база – Национални счетоводни стандарти или Международните счетоводни стандарти (Закон за счетоводството). Формата и съдържанието им са определени в СС 1, респ.

в МСС 1 „Представяне на финансови отчети“ и в СС 7, респ. в МСС 7 „Отчети за паричните потоци“, според Международни стандарти за финансово отчитане. Съставните части на Годишния финансов отчет на транспортните предприятия са:

По Националните счетоводни стандарти – счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите, отчет за паричните потоци, отчет за собствения капитал и приложение.

По Международните счетоводни стандарти – отчет за финансовото състояние, отчет за печалбите и загубите и другия всеобхватен доход, отчет за паричните потоци, отчет за измененията в собствения капитал и застрахователните резерви и приложение.

Приложението към Годишния финансов отчет се изготвя съгласно изискванията на НСС, респ. на МСФО/МСС и съдържа информация за прилаганата счетоводна политика, за състоянието и измененията в активите, пасивите, приходите, разходите и паричните потоци, оповестяване на политиката по управление на риска, оповестяване на ефективния лихвен процент и преоценката и други оповестявания за дейността на транспортните предприятия. Ръководствата им изготвят и Годишен доклад за дейността си, който съдържа информация за дейността им през текущата отчетна година и за бъдещото им развитие; за събития, настъпили след датата на съставяне на баланса; за инвестициите им във финансови активи и финансови инструменти; за целите и политиката им на управление на финансовия риск, вкл. политиката им на хеджиране на всеки основен тип хеджирана позиция, за която се прилага отчитане на хеджирането; за експозицията на транспортните предприятия по отношение на ценовия, кредитния и ликвидния риск и риска на паричните потоци; за анализа на развитието и резултатите от дейността им; за финансовите показатели, относими към съответната дейност и друга информация от ръководството.

Отговорност за изготвянето, съдържанието, представянето и публикуването на финансовите отчети на транспортните предприятия носят техните органи за управление. Те трябва да изготвят финансовите отчети при спазване на счетоводния принцип „Действащо предприятие“. Според Иванова (2011) „финансовите отчети се съставят на базата на предположението, че предприятието е действащо и ще продължи да функционира в предвидимо бъдеще. Приема се, че предприятието няма нито намерението, нито необходимостта да ликвидира или да съкрати съществено дейността си“. Информацията във финансовите отчети на транспортните предприятия трябва да бъде съпоставима (сравнима). Според Иванова (2018, с. 478) „Сравнима е информацията, която дава възможност на потребителите да съпоставят финансовите отчети на предприятието в различни аспекти. ... Въз основа

на това потребителите могат да анализират и оценяват информацията за финансовото състояние, постигнатите финансови резултати и паричните потоци на различните предприятия от съответния отрасъл. Получената аналитична информация позволява обективно да се оцени мястото на предприятието сред конкурентите, както и неговото позициониране спрямо най-доброто предприятие в отрасъла.“

Финансовите отчети на транспортните предприятия, обявени в несъстоятелност и ликвидация са по-различни от годишните и междинните финансови отчети, защото те не отговарят на изискванията на счетоводния принцип за „Действащо предприятие“. В тях задължително трябва да се оповести информация за постигнатите финансови резултати от реализирането на масата на несъстоятелността, които могат да бъдат недостиг или превишение на масата на несъстоятелността спрямо задълженията по несъстоятелността. „Обявяването в несъстоятелност може да се разглежда като крайна степен на финансовата неустойчивост. Тя е финансово състояние, при което предприятието не е способно да обезпечи своите задължения със собствени средства, не може да реализира търговската, финансовата и инвестиционната си политика в условията на пазарна икономика и силна конкурентна среда и не е в състояние да възстанови финансовата си устойчивост, в резултат на което достига в своето развитие до финансова неустойчивост.“ (Начкова, 2019, с. 44).

Специфични особености на независимия финансов одит на финансовите отчети на транспортните предприятия

Съществено е значението на независимия финансов одит за вземане на адекватни управленски решения от ръководствата на транспортните предприятия за постигане на добро финансово състояние и положителни финансови резултати при осъществяване на транспортната дейност. За да могат транспортните предприятия да оцелеят в условията на световна финансова криза и да просперират в условията на пазарна икономика, те трябва да са финансово устойчиви, рентабилни, платежоспособни и с добра ликвидност. Регистрираните одитори трябва да проверяват за своевременното, достоверно, обективно, правилно, вярно и точно представяне, във всички съществени аспекти, на информацията за имущественото и финансово състояние на транспортните предприятия и за финансовите им резултати, получени в резултат на тяхната дейност. Одиторският им доклад предоставя на потребителите на финансовите отчети на транспортните предприятия, мнение (неквалифицирано или квалифицирано) относно спазването на счетоводния принцип „Действащо предприятие“. По този начин независимият

финансов одит допринасят за подобряване на доверието в достоверността на финансовите отчети на транспортните предприятия. Основните предизвикателства, които стоят пред одита на финансовите отчети на транспортните предприятия се пораждат от специфичната транспортна дейност, която осъществяват те.

Осъществяването на независим финансов одит на финансовите отчети на транспортните предприятия е обусловено от съществуващите специфични, характерни само за транспортната дейност отчетни обекти, разглеждани в по-горе в настоящата статия. Дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори, при провеждането на независим финансов одит на финансовите отчети на транспортните предприятия, трябва да извършат следните одиторски процедури по същество:

- проверка на достатъчността на определените приходи от транспортни услуги по сключените договори за превоз на стоки и товари, на документи и пратки, на пътници за финансирането на дейността на одитираното транспортно предприятие, на получените приходи за компенсиране на допълнителните му разходи за съхранение, наеми на складови помещения, за мита и митнически такси, за застраховки на товари, за претърпените денгуби и загуби от престой и др.;
- проверка на отразените в счетоводните регистри върнати аванси и отписаните вземания по предсрочно прекратени договори, отразени в счетоводните регистри на одитираното транспортно предприятие;
- проверка на отразените в счетоводните регистри начислени разходи за гориво и поддръжка, ремонт и експлоатация на притежаваните транспортни средства от одитираното транспортно предприятие;
- проверка на пробег, на разходните норми на гориво, на обичайното и извънредното потребление на автомобилни гуми, горива и смазочни материали, на консумацията на добавки и други работни течности, на текущите и основните ремонти на моторните превозните средства, притежавани от одитираното транспортно предприятие;
- проверка на отчетените в счетоводните регистри разходи за застраховки, винетки, тол-такси, местни данъци и такси, платени при осъществяване на превози на товари, документи и пътници от одитираното транспортно предприятие;
- проверка на отчетените в счетоводните регистри транспортни средства и на специфичните съоръжения и инструменти, използвани за тяхната поддръжка и отчетени като дълготрайни материални активи от одитираното транспортно предприятие;
- проверка на начислените амортизации и обезценки на транспортните средства в счетоводните регистри и на специфичните съоръжения и

инструменти, използвани за тяхната поддръжка от одитираното транспортно предприятие;

- проверка на начислените в счетоводните регистри разходи за труд, осигуровки, допълнително задължително професионално пенсионно осигуряване, командировки, медицинско обслужване и застраховки на наетия персонал от одитираното транспортно предприятие;
- проверка на сключените договори за транспортни услуги от одитираното транспортно предприятие с клиенти; осъществяване от регистрирания одитор на процедури по МОС 500 *Одиторски доказателства*, както и по МОС 505 *Потвърждения от външни източници* (2005) за осъществената транспортна дейност от одитираното транспортно предприятие. Процедурите, които одиторът може да приложи са: преглед на вземанията и задълженията от/към одитираното транспортно предприятие като се събере доказателствен материал за тях чрез потвърдителни писма;
- проверка чрез използването на различни тестове и/или алтернативни процедури на притежаваните от одитираното транспортно предприятие финансови активи и финансови инструменти;
- проверка на общата сума на парични средства и парични еквиваленти, банкови депозити, инвестиции във финансови активи и финансови инструменти, кредити и вземания, инвестиционни имоти, инвестиции в имоти, машини, съоръжения и оборудване, нематериални активи и другите задължения на одитираното транспортно предприятие, като се събере доказателствен материал за тях чрез потвърдителни писма;
- аналитичен преглед на инвестициите, депозитите, сделките на мениджмънта, продажбите на инвестиции от одитираното транспортно предприятие – проверят се от одитора размера на постигнатите печалби и загуби от тях, преглеждат преизчисленията на амортизираната стойност на държаните до падеж ценни книги и натрупана лихва по инвестициите и се събира доказателствен материал за тях чрез потвърдителни писма;
- проверка на оценката на очакваните вземания, за да се гарантира дългосрочната платежоспособност на одитираното транспортно предприятие;
- проверка на приблизителните счетоводни оценки, използвани от одитираното транспортно предприятие относно индикации за злоупотребите чрез счетоводни записи, чрез обезценка или надценяване на активи според МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки*.
- проверка на степента на функциониране на вътрешната контролна система, на възможностите за упражняване на ефективен предварителен, текущ и последващ контрол на входа и на изхода на счетоводната система на одитираното транспортно предприятие;

- проверка за достоверност, за вярно и честно представяне на информацията и за наличие на индикации за манипулиране на финансовите отчети на одитираното транспортно предприятие;
- преизчисляване на капиталовите изисквания за платежоспособност и на показателите за равнището на рентабилност, способността за покриване на загуби на отсрочените данъци, въпросите, свързани с пазарното поведение, застраховане на транспортната дейност и други техники за намаляване на риска и управление на операционния риск от ръководството на одитираното транспортно предприятие;
- проверка на информацията, публикувана в доклада на управлението за дейността на одитираното транспортно предприятие относно финансовото му състояние, с оглед редуциране на съответните негативни страни в неговата дейност;
- проверка за нарушаване независимостта на регистрираните одитори спрямо одитираното транспортно предприятие;
- проверка за наличие на конфликт на интереси с одитираното транспортно предприятие;
- използването на услугите и компетенциите на актюери за изчисляване на доходите на персонала при пенсиониране, ИТ специалисти и др.;
- проверка за наличие на пренебрегване на контролите и осъществяване на агресивна политика на пазара на транспортни услуги от одитираното транспортно предприятие;
- проверка за наличие на индикатори за измами, които могат да бъдат във вреда на одитираното транспортно предприятие и/или измами в негова полза;
- проверка за наличие на индикатори за изпиране на пари чрез транспортната дейност на одитираното транспортно предприятие и предприемане на съответните действия по уведомяване на специализираните държавни органи и регулатори при наличие на такива индикатори;
- проверка за спазване или не на изискванията на счетоводния принцип за „Действащо предприятие“;
- проверка за вярно и честно представяне, във всички съществени аспекти, на информацията за имущественото и финансовото състояние, за получения финансов резултат от осъществената транспортна дейност, за паричните потоци и за измененията, настъпили в собствения капитал, отразени във финансовите отчети на одитираното транспортно предприятие.

Заклучение

С цел подобряване на ефикасността и ефективността на независимия финансов одит на финансовите отчети на транспортните предприятия, регистрираните одитори трябва:

- да насочват по-добре и да проследяват систематично своите одитни инструменти;
- да си сътрудничат с държавния надзорен орган в лицето на Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията за отстраняване на системни слабости в дейността, осъществявана от одитираното транспортно предприятие;
- да подобрят допълнително надеждността на одиторските процедури, които осъществяват при одита на финансовите отчети на одитираното транспортно предприятие, ако то е обявено в несъстоятелност и ликвидация;
- да дават навременни и точни препоръки и изисквания към одитираното транспортно предприятие след провеждането на независимия финансов одит на финансовите му отчети с цел запазване на неговата платежоспособност и ликвидност и предпазване от изпадането му в неплатежоспособност, свръхзадълженост, несъстоятелност и ликвидация;
- да осигуряват по-прозрачна методология за осъществения независим финансов одит на финансовите отчети на одитираното транспортно предприятие;
- да обучават, развиват и укрепват човешките ресурси, отговорни за независимия финансов одит на финансовите отчети на одитираното транспортно предприятие.

Използвана литература

Директива 2002/15/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 11 март 2002 година за организацията на работното време на лицата, осъществяващи мобилни пътни транспортни дейности. (Direktiva 2002/15/EO na Evropeyskiya parlament i na Saveta ot 11 mart 2002 godina za organizatsiyata na rabotното време na litsata, osashtestvyavashti mobilni patni transportni deynosti).

Закон за корпоративното подоходно облагане. // ДВ. бр. 105 от 22 Декември 2006 г., в сила от 01.01.2007 г., посл. изм. и доп. ДВ. бр. 21 от 12.03.2021 г. (Zakon za korporativното podohodno oblagane // DV. br. 105 ot 22 Dekemvri 2006 g., v sila ot 01.01.2007 g., posl. izm. i dop. DV. br.21 ot 12.03.2021 g.).

- Закон за счетоводството. // ДВ, бр. 95 от 8.12.2015 г., посл. изм. ДВ бр. 105 от 11.12.2020 г., в сила от 01.01.2021 г. (Zakon za schetovodstvoto. // DV, br. 95 ot 8.12.2015 g., posl. izm. v DV br.105 ot 11.12.2020 g.).
- Иванова, Р. (2020a). Една методика за анализ на рентабилността на база разходи за жив труд на промишленото предприятие, International journal „KNOWLEDGE“, Institute of Knowledge Management, Skopje, Scientific Papers, Vol. 40.1, 06/2020, с. 63-69. (Ivanova, R., 2020, Edna metodika za analiz na rentabilnostta na baza razhodi za zhiv trud na promishlenoto predpriyatie, International journal “KNOWLEDGE“, Institute or Knowledge Management, Skopje, Scientific Papers, Vol.40.1, 06/2020, s. 63-69).
- Иванова, Р. (2020b). Анализ на рентабилността на активите на предприятието /на примера на промишлени предприятия/, ИК – УНСС, София, с. 87-88. (Ivanova, R., 2020, Analiz na rentabilnostta na aktivite na predpriyatieto / na primera na promishleni predpriyatiya/, ИК – УНСС, Sofia, s. 87-88).
- Иванова, Р. (2018). Счетоводство, Тракия-М, София. (Ivanova, R., 2018, Schetovodstvo, Trakiya-M, Sofia).
- Иванова, Р. (2011). Оптимизиране на съдържанието на годишния доклад за дейността на предприятията за нуждите на финансово-стопанския (бизнес) анализ на интелигентния, устойчив и приобщаващ растеж, сп. Управление и устойчиво развитие, ЛТУ, София, бр. 3. (Ivanova, R., 2011, Optimizirane na sadarzhaniето na godishniya doklad za deynostta na predpriyatiyata za nuzhdite na finansovo-stopanskiya (biznes) analiz na inteligentniya, ustoychiv i priobshtavasht rastezh, sp. Upravlenie i ustoychivo razvitie, LTU, Sofia, br. 3).
- ИДЕС (2018). Концептуална рамка за финансово отчитане на Съвета по Международни счетоводни стандарти (МСС), 2012 г., ИДЕС, 29 март 2018 г. (IDES, (2018), Kontseptualna ramka za finansovo otchitane na Saveta po Mezhdunarodni schetovodni standarti (MSS), 2012 g., IDES, 29 mart 2018 g.).
- Международни стандарти за контрол върху качеството, одита, прегледа, изразяването на сигурност и другите свързани по съдържание услуги. (2018). Издадени от Съвета по МОС за Изразяване на Сигурност, 2005 г., посл. изм. и доп. 2018. (Mezhdunarodni Standarti za kontrol varhu kachestvoto, odita, pregleda, izrazyavaneto na sigurnost i drugite svarzani po sadarzhanie uslugi, 2018, Izdadeni ot Saveta po MOS za Izrazyavane na Sigurnost, 2005, posl. izm. i dop. 2018 g.).
- Министерство на транспорта, информационните технологии и съобщенията. (2020). Проект на Програма „Транспортна свързаност“ (ПТС) 2021 – 2027 г. от 16.10.2020 г. (Ministerstvo na transporta, informatsionnite tehnologii i

saobshcheniyata, 2020, Proekt na Programa „Transportna svarzanost“ (PTS) 2021 – 2027 g. ot 16.10.2020 g.).

Наредба за организация на работното време на лицата, които извършват транспортни дейности в автомобилния транспорт // ДВ. бр. 77 от 19 Септември 2006 г., изм. ДВ. бр. 97 от 9 Декември 2011 г., изм. ДВ. бр. 19 от 28 Февруари 2017 г. (Naredba za organizatsiya na rabotното време na litsata, koito izvarshvat transportni deynosti v avtomobilniya transport // DV. br.77 ot 19 Septemvri 2006 g., izm. DV. br. 97 ot 9 Dekemvri 2011 g., izm. DV. br.19 ot 28 Fevruari 2017 g.).

Начкова, М. (2019). Независим финансов одит на предприятия, обявени в несъстоятелност и ликвидация, International journal “KNOWLEDGE“, Institute of Knowledge Management, Skopje, Scientific Papers, Vol. 35.1, pp. 41-46. (Natchkova, M., 2019, Nezavisim finansov odit na predpriyatiya, obyaveni v nesastoyatelnost i likvidatsiya, International journal “KNOWLEDGE“, Institute of Knowledge Management, Skopje, Scientific Papers, Vol. 35.1, pp. 41-46).

Начкова, М., Миланова-Цончева, Ем., Маврудиев, Хр. (2018). Счетоводство на застрахователите и осигурителите, Издателски комплекс на УНСС, София. (Natchkova, M., Milanova-Tsoncheva, Em., Natchkova, M., Mavrudiev, Hr., 2018, Schetovodstvo na zastrahovatelite i osiguritelite, Izdatelski kompleks na UNSS, Sofia).

Регламент (ЕО) № 561/2006 на Европейския парламент и на съвета от 15 март 2006 г. за хармонизиране на някои разпоредби от социалното законодателство, свързани с автомобилния транспорт, за изменение на Регламенти (ЕИО) 3821/85 и (ЕО) 2135/98 на Съвета и за отмяна на Регламент (ЕИО) 3820/85 на Съвета. (Reglament (EO) № 561/2006 na Evropeyskiya parlament i na saveta ot 15 mart 2006 g. za harmonizirane na nyakoi razporedbi ot sotsialното zakonodatelstvo, svarzani s avtomobilniya transport, za izmenenie na Reglamenti (EIO) 3821/85 i (EO) 2135/98 na Saveta i za otmyana na Reglament (EIO) 3820/85 na Saveta).

Съвет по международни счетоводни стандарти (СМСС). (2012). Обща рамка за финансово отчитане, проекти на рамката публикувани през 2013 г. и 2015 г., ИДЕС, 29 март 2018 г. (Savet po mezhdunarodni schetovodni standarti (SMSS), (2012), Obshta ramka za finansovo otchitane, proekti na ramkata publikuvani prez 2013 g. i 2015 g., IDES, 29 mart 2018 g.).

SPECIFIC FEATURES OF THE INDEPENDENT FINANCIAL AUDIT OF THE TRANSPORT COMPANIES' FINANCIAL STATEMENTS

Assoc. Prof. Maia Natchkova, PhD
Department Accounting and Analysis
University of National and World Economy
e-mail: mnachkova@unwe.bg

Abstract

The independent financial audit of the transport companies' financial statements is characterised with specific audit procedures for the purposes of determining reliable basis for expression of audit opinion by the certified public accountants – registered auditors who audit and certify the financial statements of these companies in relation to the observance of the going concern principle. Registered auditors are required to check for the timely, fair, objective, proper, true and correct presentation, in all material aspects, of the information about the property and financial position of transport companies and their performance. The aim is to present, justify and outline in the light of the good global audit practices the specific features of the accounting reporting units formed as a result of the transport companies' specific activities, as well as the audit procedures applied during the independent financial audit of their financial statements.

This publication may be used for the performance of different types of financial audit – internal audit performed by the internal auditors of the transport companies; independent financial audit performed by the certified public accountants – registered auditors, and external audit performed by the government authorities with regard to the taxation of the transport companies' business.

Key words: transport companies, financial audit, financial statements

JEL: M41, M42