

**Михайло ВОЙНАРЕНКО**доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри обліку та аудиту,  
Хмельницький національний університет**Наталія ЄСІЄВА**аспірантка кафедри обліку та аудиту,  
Хмельницький національний університет,  
директор аудиторської фірми ПП «Аудит-Перфект»

## АВТОМОБІЛЬНІ ВАНТАЖНІ ПЕРЕВЕЗЕННЯ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ-ПЕРЕВІЗНИКІВ

У статті класифіковано види вантажних перевезень як об'єктів обліку та аудиту діяльності підприємств-перевізників. За наведеною їх класифікацією, на базі поєднання облікового та податкового аспектів, запропоновано узагальнену модель облікового відображення вантажних перевезень підприємствами-перевізниками.

**Ключові слова:** підприємство-перевізнак, вантажні перевезення, об'єкт обліку.

Домінуючим видом основної економічної діяльності підприємств-перевізників, на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість є, безумовно, вантажні автомобільні перевезення. Відповідно, стимулювання та розвиток економічної активності підприємств транспортної галузі, з метою ефективності їх господарювання, насамперед вимагає визначення, конкретизації об'єктів обліку та аудиту підприємств-перевізників, а також чіткого регламентування і раціоналізації їх облікових процесів.

Питанням організації обліку на автотранспортних підприємствах присвячені праці вітчизняних фахівців: П. Й. Атамаса, А. В. Базилука, М. С. Горяєва, М. О. Гури, В. Б. Захожай, Ю. Д. Маляревського, Ж. К. Нестеренко, Л. К. Сук, [1-7], однак, попри це, вони належать до недостатньо висвітлених та вузько спрямованих, що, на нашу думку, потребує вивчення, уточнення з метою формування додаткових рекомендацій.

Метою статті є конкретизація об'єктів обліку та аудиту діяльності підприємств-перевізників відповідно до виділених видів вантажних перевезень, які здійснюються автомобільними перевізниками, на базі поєднання облікового та податкового підходів та побудова моделі їх наступного облікового відображення.

Згідно із зазначеними джерелами для визначення сутності вантажного перевезення як послуги з метою її подальшого облікового відображення, першоосною є чітка класифікація послуг вантажних перевезень як об'єктів обліку та аудиту, залежно від їх економічної сутності. Відповідно, традиційно можна виділити внутрішні (міжміські, міські) та міжнародні вантажні перевезення.

Так внутрішні перевезення, за визначеннями, наведеними у чинному законодавстві України, об'єднують перевезення пасажирів і вантажів між населеними пунктами, розташованими на території однієї держави. Міжнародні перевезення вантажів – перевезення вантажів автомобільним транспортом з перетином державного кордону України.

Базовими нормативно-правовими актами, які регулюють на сьогодні організаційно-правові аспекти діяльності підприємств-перевізників щодо здійснення

транспортних перевезень вантажів, є Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. №435-IV, Господарський кодекс України від 16.01.2003 року №436 –IV, Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-УІ, Митний кодекс України від 11.07.2002 р. №92-УІ, Закон України від 05.04.2001 р. №2344-ІІІ «Про автомобільний транспорт», інші [8-12].

Для цілей оподаткування у Податковому кодексі України запропоновано дещо інше визначення міжнародного перевезення вантажів – перевезення, що здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом [10], яке потребує подальшої деталізації щодо визначення єдиного міжнародного перевізного документа. Відповідно до Європейської Угоди щодо роботи екіпажів транспортних засобів, які здійснюють міжнародні автомобільні перевезення(ЄСТР) від 01.07.1970 року, дата приєднання Україною 07.09.2005 року, міжнародне автомобільне перевезення – будь-яке автомобільне перевезення з перетином принаймні одного кордону [13]. За Європейською Угодою про міжнародне дорожнє перевезення небезпечних вантажів (ДОПНВ) від 30.09.1957 року, дата приєднання України 02.03.2000 року, міжнародне перевезення означає будь-яке перевезення, яке здійснюється через територію принаймні двох договірних сторін за допомогою автомобілів, тягачів з напівпричепами, причепів та напівпричепів [14].

Окремого вивчення, на нашу думку, потребує такий різновид міжнародного транспортного перевезення, як транзит вантажів. За визначенням, наведеним у Законі України «Про транзит вантажів» № 1172-ХІV від 20.10.1999 року, під останнім розуміється перевезення транспортними засобами транзиту вантажів під митним контролем через територію України між двома пунктами або в межах одного пункту пропуску через державний кордон України [15]. Митний кодекс України [11] уточнює, деталізує наведене визначення, доповнюючи, що для транзиту характерна відсутність будь-якого використання в комерційних цілях товару і транспорту, на якому він перевозиться, на території України. Перевезення починається і закінчується за межами території України. Визначальним фактором при віднесенні тієї або іншої послуги до транзитної

(супутньої транзит) є характер вантажу. Відповідно, транзитним вважається перевезення, що пов'язане з транзитним вантажем. Важливим для визначення транзиту з метою облікового відображення є розуміння, що вантажі, транспортні засоби транзит, контейнери вважаються прохідними через територію України у разі, якщо проходження цих вантажів з перевантаженням, складуванням, подрібненням на партії, зміною транспортного засобу транзит чи без таких операцій є частиною повного маршруту перевезення, що розпочинається і закінчується за межами території України. Транзитні перевезення розподіляють на: прохідний митний транзит, внутрішній митний транзит.

Відповідно до чинного податкового законодавства можна класифікувати наступні види вантажних перевезень: внутрішні вантажні перевезення – підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за ставкою 20%, міжнародні вантажні перевезення – підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за ставкою 0%, транзитні вантажні перевезення – підлягають звільненню від оподаткування податком на додану вартість. З огляду на вищевказані аспекти класифікації вантажних перевезень, нами запропоновано модель облікового відображення автомобільних вантажних перевезень підприємствами-перевізниками на базі поєднання облікового та податкового аспектів, яка наведена на рис. 1.

Відповідно до рис.1, для облікового відображення доходів від послуг з вантажних автомобільних перевезень, на нашу думку, доцільно запровадити субрахунок 7031 «Дохід від реалізації послуг з вантажних перевезень» з наступною деталізацією:

- субрахунок 70311 «Дохід від реалізації послуг із внутрішніх вантажних перевезень»;
- субрахунок 70312 «Дохід від реалізації послуг із міжнародних вантажних перевезень»;
- субрахунок 70313 «Дохід від реалізації послуг із міжнародних транзитних вантажних перевезень»;
- субрахунок 70314 «Дохід від реалізації послуг з міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та товарно-транспортною накладною».
- Відображення витрат передбачає використання субрахунку 2031 «Надання послуг з вантажних перевезень» з наступною деталізацією:
- субрахунок 2311 «Надання послуг із внутрішніх вантажних перевезень»;
- субрахунок 2312 «Надання послуг із міжнародних вантажних перевезень»;
- субрахунок 2313 «Надання послуг із міжнародних транзитних вантажних перевезень»;
- субрахунок 2314 «Надання послуг із міжнародних вантажних перевезень, підтверджених CMR та товарно-транспортною накладною».

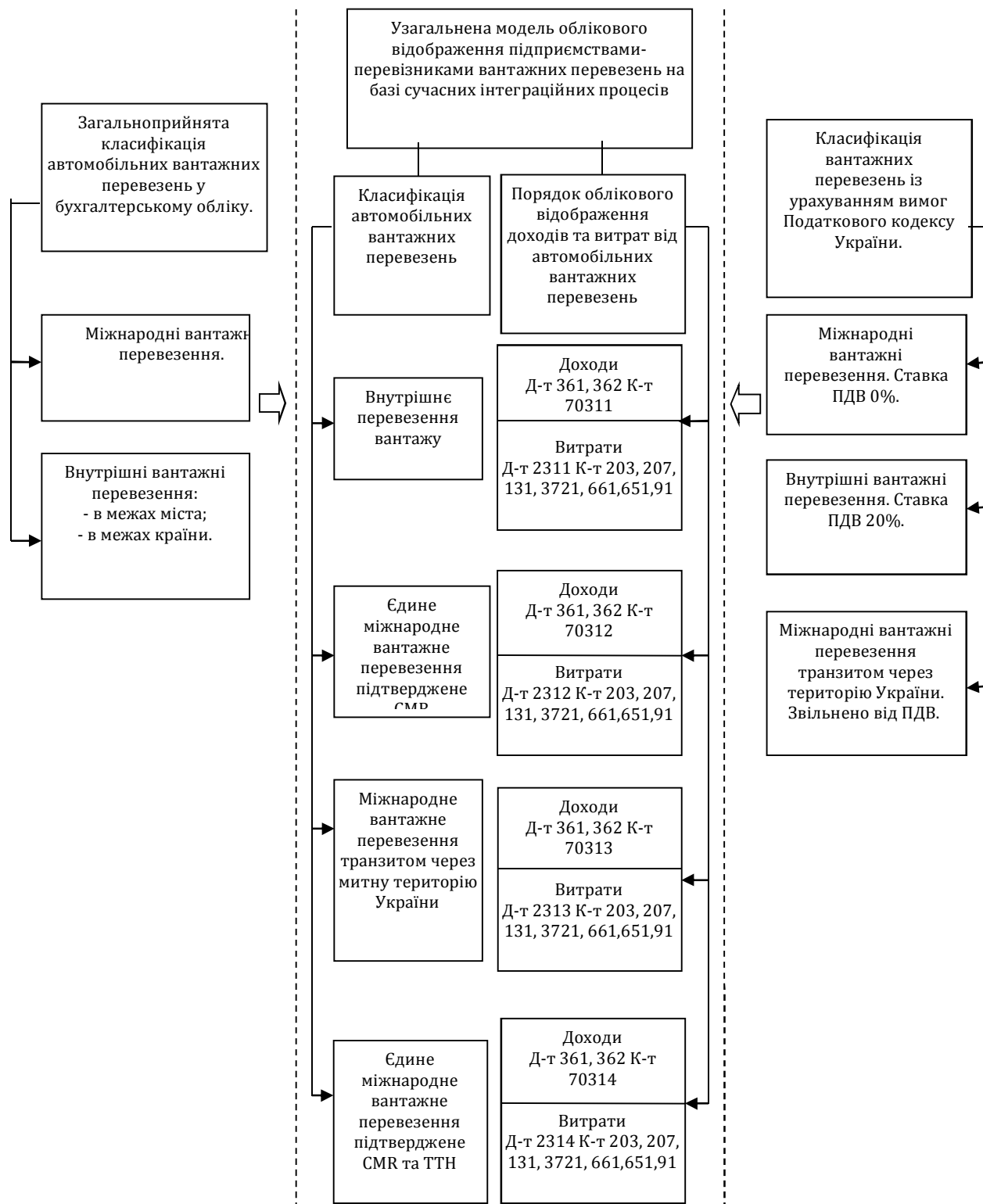
Запроваджена деталізація вантажних перевезень відповідає економічній сутності наявних різновидів договорів транспортних перевезень та дозволяє чітко ідентифікувати вантажні перевезення як об'єкт бухгалтерського обліку підприємства-перевізника. Крім того, очевидним є зв'язок запропонованої класифікації вантажних перевезень як об'єктів бухгалтерського обліку із документальним забезпеченням надання транспортних послуг.

За досліджуваною практикою, із урахуванням запровадженої класифікації вантажних перевезень нами узагальнено перелік первинних документів, що

підлягають оформленню, при здійсненні вантажних транспортних перевезень:

- для внутрішніх транспортних перевезень: договір, заявку, поліс (сертифікат) обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, подорожній лист вантажного автомобіля, рахунок, інвойс (invoice), акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні з позначкою вантажоодержувача, у випадку коли стороною договору є фізична особа, згода суб'єкта персональних даних на обробку персональних даних;
  - для міжнародних транспортних перевезень, підтверджених міжнародною автомобільною накладною: договір, заявку, поліс (сертифікат) обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні, рахунок, інвойс (invoice), акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні у міжнародному сполученні (CMR) з відміткою вантажоодержувача та митниці, у випадку коли стороною договору є фізична особа, згода суб'єкта персональних даних на обробку персональних даних;
  - для міжнародних транспортних перевезень, підтверджених міжнародною автомобільною накладною, та товарно-транспортною накладною у внутрішньому сполученні: договір, заявку, поліс (сертифікат) обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні, рахунок, інвойс (invoice), акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні у міжнародному сполученні (CMR) з відміткою вантажоодержувача та митниці, товарно-транспортна накладна з відміткою вантажоодержувача, у випадку коли стороною договору є фізична особа, згода суб'єкта персональних даних на обробку персональних даних;
- для міжнародних транспортних перевезень транзитом через територію України: договір, заявку, поліс (сертифікат) обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні, рахунок, інвойс (invoice), акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні у міжнародному сполученні (CMR) з відміткою вантажоодержувача та митниці, книжка міжнародного перевезення або вантажна митна декларація (ВМД), у випадку, коли стороною договору є фізична особа, згода суб'єкта персональних даних на обробку персональних даних.

Наведена модель класифікації автомобільних вантажних перевезень, з огляду на їх економічну сутність, на базі поєднання облікового та податкового аспектів, на нашу думку, дозволяє сформувати підприємствам-перевізникам єдиний підхід до їх облікового відображення та порядку оподаткування. Запровадження запропонованого підходу дозволить уніфікувати чинні підходи до облікового відображення автомобільних вантажних перевезень та на наступному етапі є запорукою вдосконалення порядку облікового відображення мультимодальних перевезень.



**Рис. 1. Узагальнена модель облікового відображення вантажних перевезень виходячи із запропонованої їх класифікації \***

\*Розроблено автором

### Список літератури

1. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / П. Й. Атамас – К.: Центр наукової літератури, 2008 – 392 с.
2. Базиліук А. В. Бухгалтерський і податковий облік автотранспорту та автотранспорту: навч. посіб. / А. В. Базиліук, О. І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 256 с.
3. 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.
4. Гура М. О. Облік видів економічної діяльності: навч. посіб. / М. О. Гура – К.: Знання, 2004. – 541 с.

5. Нестеренко Ж. К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навч. посіб. / Ж. К. Нестеренко – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 311 с.
6. Сук Л. К. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук, М. С. Стасяшен – К.: Каравела, 2008. – 208 с.
7. 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.
8. Цивільний кодекс України, 16 січня 2003 р. № 435-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 06.02.2013)
9. Господарський кодекс України, 16 січня 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 07.02.2013)
10. Податковий кодекс України, 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 07.02.2013)
11. Митний кодекс України, 13 березня 2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 07.02.2013)
12. Про автомобільний транспорт: Закон України, 23 лютого 2006 р. № 3492-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 08.02.2013)
13. Європейська угода щодо роботи екіпажів транспортних засобів, які виконують міжнародні автомобільні перевезення (ЄУТР) 01.07.1970 р.: Постанова КМ України від 11 липня 2007 р. № 914 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 08.02.2013)
14. Європейська Угода про міжнародне дорожнє перевезення небезпечних вантажів (ДОПНВ), 30.09.1957 р.: Закон України «Про приєднання України до Європейської Угоди про міжнародне дорожнє перевезення небезпечних вантажів (ДОПНВ)», 2 березня 2000 р., № 1511-III // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 07.02.2013)
15. Про транзит вантажів: Закон України, 20 жовтня 1999 р. № 1172-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/> – (дата звернення 08.02.2013).

## РЕЗЮМЕ

**Войнаренко Михаил, Есиева Наталья**

### **Автомобильные грузовые перевозки как объект учета и аудита деятельности предприятий-перевозчиков**

В статье классифицированы виды грузовых перевозок как объекты учета и аудита деятельности предприятий-перевозчиков. Исходя из их классификации, на базе объединения учетного и налогового аспектов, предложена обобщенная модель учетного отражения грузоперевозок предприятиями-перевозчиками.

## RESUME

**Voynarenko Mykhaylo, Yesieva Natalia**

### **Freight transportations as an object of accounting and auditing of the activity of the enterprises-carriers**

The types of freight transportations as the objects of accounting and auditing activities of the enterprises-carriers are classified in the article. Taking into account the classification and based on combining of accounting and tax aspects there has been proposed the generalized model accounting of reflection of freight transportations by the companies-carriers.

*Стаття надійшла до редакції 20.02.2013 р.*