

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Облік і аудит автотранспортних послуг на прикладі
ТОВ "Гілея", м.Хмельницький

Рівень вищої освіти Магістр

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Освітня програма Облік і оподаткування

Шифр КвРОО.024256.01.03.00

Виконала здобувачка 2 курсу групи ОАмз-24-1


Підпис

Ганна КІРЮШИНА
Ім'я, ПРІЗВИЩЕ

Керівник де.н., професор


Підпис

Оксана ЗАМАЗІЙ
Ім'я, ПРІЗВИЩЕ

Нормоконтролер к.е.н., доцент


Підпис

Володимир ЧЕНАШ
Ім'я, ПРІЗВИЩЕ

До захисту допускаю:

Завідувач кафедри обліку,

аудиту та оподаткування


Підпис

Наталія ПОНОМАРЬОВА
Ім'я, ПРІЗВИЩЕ

26 грудня 2025 р.

Хмельницький 2025

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління
 Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування
 Рівень вищої освіти «магістр»
 Галузь знань 07 Управління та адміністрування
 Спеціальність 071 Облік і оподаткування
 Освітня програма Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувачка кафедри обліку, аудиту та
оподаткування **Наталія ПОНОМАРЬОВА**

« 01 » 09 2025 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

Кірюшина Ганна Анатоліївна

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема роботи: «Облік і аудит автотранспортних послуг на прикладі ТОВ «Гілея», м. Хмельницький»
керівник проекту (роботи) **Замазій Оксана Василівна**, д.е.н., проф. кафедри обліку, аудиту та оподаткування
затверджені наказом вищого навчального закладу від «25» 08. 2025 року № 65/ додаток 16 заочна
2. Строк подання студентом проекту (роботи): 20.12.2025 р.
3. Вихідні дані до проекту (роботи): законодавчо-нормативна база з обліку грошових коштів підприємства, монографії, посібники, статті, тези по темі дослідження, звітність та інші матеріали підприємства.
4. Зміст розрахунково-оцінювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) Дослідити й уточнити економічну сутність категорії «автотранспортних послуг»; здійснити аналіз діяльності підприємства, здійснити перевірку обліку автотранспортних послуг підприємства.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):
 1. Аналіз фінансово-господарських показників підприємства ТОВ «Гілея».
 2. Складові автотранспортної діяльності
 3. Бухгалтерський облік операцій з надання послуг автоперевезення за даними ТОВ «Гілея»
 4. Відображення операцій з міжнародних вантажних перевезень у підприємства-перевізника
 5. Схема документообігу транспортної документації в межах первинного обліку на автотранспортних підприємствах.
 6. Субрахунки до рахунку 231 «Автотранспортні перевезення», призначені для аналітичного обліку витрат на здійснення автотранспортних перевезень

6 Консультанти розділів роботи (проєкту)

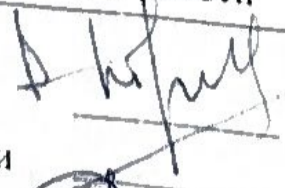
Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1. Теоретико-методичний	Замазій О.В., професор	14.09.2025	14.09.2025
2. Дослідницько-аналітичний	Замазій О.В., професор	20.10.2025	20.10.2025
3. Рекомендаційний	Замазій О.В., професор	08.11.2025	08.11.2025


7 Дата видачі завдання 1.09.2025

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів дипломної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1. Складання плану кваліфікаційної роботи	до 15.09.2025р	Виконано
2. Одержання індивідуального завдання	до 15.09.2025р	Виконано
3. Підбір і опрацювання відповідних літературних джерел	до 20.10.2025р	Виконано
4. Підготовка та написання теоретичної частини (розділ 1).	до 01.11.2025р	Виконано
5. Збір, систематизація та аналіз даних виробничо-господарської діяльності підприємства	до 05.11.2025р	Виконано
6. Підготовка та написання аналітичної частини роботи (розділ 2)	до 25.11.2025р	Виконано
7. Підготовка та написання рекомендаційної частини (розділ 3).	до 05.12.2025р	Виконано
8. Доопрацювання та написання фінальної версії роботи	до 10.12.2025р	Виконано
9. Проведення попереднього захисту кваліфікаційної роботи	до 15.12.2025р	Виконано
10. Одержання відгуку наукового керівника	до 15.12.2025р	Виконано
11. Одержанні рецензії зовнішнього рецензента	до 18.12.2025р	Виконано
12. Захист кваліфікаційної роботи	до 28.12.2025р	Виконано

Здобувач
Керівник роботи


Ганна КІРЮШИНА


Оксана ЗАМАЗІЙ
Ім'я, ПРІЗВИЩЕ

АНОТАЦІЯ

Тема дипломної роботи: «Облік і аудит автотранспортних послуг на прикладі ТОВ «Гілея», м.Хмельницький».

Виконавець: Кірюшина Ганна Анатоліївна

Керівник дипломної роботи: д-р екон. наук, професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування Замазій Оксана Василівна.

У роботі досліджено теоретичні та методичні засади бухгалтерського обліку й аудиту доходів і витрат автотранспортного підприємства. Обґрунтовано, що дохід як ключова економічна категорія безпосередньо впливає на формування фінансового результату діяльності підприємства та відображає кінцеву грошову оцінку його виробничо-господарських і фінансових процесів. Акцентовано увагу на специфіці обліку витрат автотранспортного підприємства, яка полягає у можливості застосування двох альтернативних варіантів організації обліку витрат: перший передбачає ведення повного комплексу облікових робіт із калькулюванням собівартості автотранспортних послуг; другий – узагальнення витрат у системі фінансового обліку з орієнтацією на формування фінансової звітності.

У роботі здійснено аналіз умов господарської діяльності ТОВ «Гілея», оцінено його фінансовий стан та результати діяльності. За підсумками проведених розрахунків встановлено позитивну динаміку розвитку підприємства, що проявляється у зростанні вартості активів, а також покращенні показників ліквідності та фінансової стійкості.

Проведено перевірку правильності та повноти відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат ТОВ «Гілея», за результатами якої встановлено дотримання підприємством вимог чинного законодавства та нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку. На основі результатів дослідження запропоновано напрями вдосконалення обліку автотранспортних послуг, зокрема шляхом запровадження елементів внутрішнього аудиту з метою підвищення якості обліково-аналітичної інформації та ефективності управління. Робота пройшла апробацію. Була надрукована стаття у фаховому виданні категорії Б «Трансформаційна економіка» на тему «Обліково-нормативне забезпечення діяльності автотранспортного підприємства в сучасних умовах господарювання».

«12»

12

2025 р.

 /Кірюшина Г.А./

ЗМІСТ

Вступ.....	5
1 Теоретичні основи бухгалтерського обліку та аудиту автотранспортних послуг.....	8
1.2 Види автотранспортних послуг, організація та ліцензування автоперевезень.....	8
1.2 Документальне оформлення державної реєстрації транспортних засобів	15
1.3 Порядок аудиту автотранспортних послуг.....	20
2 Бухгалтерський облік автотранспортних послуг за даними ТОВ «Гілея»...	31
2.1 Характеристика діяльності ТОВ «Гілея».....	31
2.2 Облік витрат діяльності та калькуляція автоперевезень за даними ТОВ «Гілея».....	40
2.3 Облік доходів за даними ТОВ «Гілея».....	47
3 Вдосконалення обліково-аналітичних та аудиторських процедур у міжнародних автотранспортних перевезеннях.....	62
3.1 Порядок відображення міжнародних автотранспортних перевезень на прикладі ТОВ «Гілея».....	62
3.2 Покращення системи аудиту як інструмент підвищення ефективності діяльності ТОВ «Гілея».....	69
3.3 Внутрішній аудит витрат як інструмент удосконалення обліку на автотранспортних підприємствах.....	77
Висновки.....	90
Перелік джерел посилання.....	96
Додаток А Статут ТОВ «Гілея».....	102
Додаток Б. Звітність ТОВ «Гілея».....	68

ВСТУП

У сучасних умовах розвитку економіки та посилення конкуренції на ринку транспортних послуг дедалі більшого значення набуває бухгалтерський облік як ключова функція управління підприємством. Саме якісно організована облікова система забезпечує керівництво достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень, оцінювання ефективності діяльності та визначення перспектив розвитку. Транспортні підприємства вирізняються специфічними особливостями виробничого процесу, що позначається на організації бухгалтерського і податкового обліку, методах оцінки витрат, формуванні доходів та документальному супроводі господарських операцій.

Сучасні автотранспортні підприємства здійснюють широкий спектр послуг: вантажні, пасажирські та змішані перевезення, транспортно-експедиційне обслуговування, а також супутні логістичні операції. На відміну від інших сфер послуг, діяльність у галузі автоперевезень значною мірою регулюється державою: встановлюються тарифи на регулярні пасажирські маршрути, норми використання пально-мастильних матеріалів, вимоги до технічного стану транспортних засобів, правила оформлення первинної документації тощо. Відповідно, облік автотранспортних послуг вимагає ретельного дотримання нормативно-правових актів та специфічних стандартів.

Облік активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат здійснюється згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, тоді як порядок формування податкових показників визначається нормами Податкового кодексу України. Таким чином, поєднання фінансового та податкового регламентування зумовлює необхідність високої кваліфікації працівників бухгалтерських служб, а також використання сучасних методик обліку й аудиту.

Ефективність діяльності будь-якого підприємства значною мірою залежить від глибини аналізу ринку, вивчення попиту, тенденцій його зміни та здатності суб'єкта господарювання адаптувати свою стратегію до зовнішнього

середовища. Результати маркетингових досліджень є підґрунтям для формування господарської політики, визначення асортименту послуг, їх якості й обсягів надання. Саме від правильного планування виробничих потужностей, прогнозування витрат та визначення ціни реалізації залежить фінансовий результат підприємства, його ліквідність і фінансова стабільність.

Виробнича діяльність у ринкових умовах спрямована на створення економічних благ, необхідних для задоволення потреб споживачів. Ті суб'єкти господарювання, які здатні впроваджувати ефективні технології, оптимізувати витрати та організувати виробництво на конкурентних засадах, здобувають перевагу та забезпечують собі високий рівень прибутковості. Зростання обсягів наданих послуг, підвищення їх якості, раціональне використання ресурсів і формування оптимальної структури витрат безпосередньо впливають на рентабельність діяльності.

Особливе значення має аналіз обсягів перевезень, їх собівартості та фінансових результатів, адже від правильності оцінки цих показників залежить ефективність стратегічного управління автотранспортним підприємством.

Метою даної випускної роботи є комплексне дослідження діяльності автотранспортного підприємства, а також практичне застосування теоретичних знань для аналізу, обліку та аудиту автотранспортних послуг на прикладі конкретного суб'єкта господарювання.

Для досягнення поставленої мети у роботі сформульовано такі завдання:

- узагальнити теоретичні засади бухгалтерського обліку та аудиту діяльності автотранспортних підприємств;
- проаналізувати підприємство за системою ключових економічних показників, визначити тенденції його фінансово-господарського розвитку;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту автотранспортних послуг на базі досліджуваного підприємства.

Теоретичним і методичним підґрунтям дослідження стали наукові праці, навчальна література, матеріали періодичних видань та офіційні документи, що висвітлюють проблематику бухгалтерського обліку та аудиту автотранспортної

діяльності. Помітний внесок у розвиток даної тематики зробили такі автори, як Т. Б. Бердникова, М. Л. Зайцев, В. Г. Когденко, М. С. Пласкова, Л. В. Прикіна, М. М. Хачатурян, А. Ф. Іонова, Є. В. Бикова, Н. П. Любушин, А. І. Алексєєва, Ю. В. Васильєва, Г. В. Савицька та інші [25, 29, 30, 32].

Структурно випускна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, переліку використаних джерел та додатків. У першому розділі подано теоретичні засади обліку й аудиту автотранспортних послуг, у другому – проведено аналіз діяльності досліджуваного підприємства, розглянуто особливості організації його обліку та аудиту, а також запропоновано напрями їх удосконалення.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ

1.2 Види автотранспортних послуг, організація та ліцензування автоперевезень

Базовим нормативно-правовим актом, що регулює класифікацію та організацію автомобільних перевезень, є Закон України «Про автомобільний транспорт» № 2344 (далі – Закон № 2344). Відповідно до його положень, автотранспортні послуги поділяють на:

- пасажирські;
- вантажні;
- вантажно-пасажирські.

Послуги пасажирського автомобільного транспорту загального користування, у свою чергу, поділяються на автобусні перевезення та перевезення таксі.

Автобусними перевезеннями визнається переміщення пасажирів і їх багажу автомобільним транспортним засобом, у якому кількість місць для сидіння перевищує дев'ять (разом із місцем водія).

Маршрутні таксі здійснюють перевезення пасажирів із обов'язковим наданням місць для сидіння, висадкою і посадкою пасажирів на їхню вимогу. Незважаючи на використання терміна «таксі» в назві, такі перевезення належать до автобусних, оскільки визначальними є кількість місць (дев'ять і більше) та рух за наперед визначеними маршрутами у неіндивідуальному режимі.

Автобусні перевезення пасажирів здійснюють у двох основних режимах:

1. звичайний – рух за маршрутом з виконанням усіх зупинок, передбачених затвердженим розкладом;
2. експрес – рух зі скороченою кількістю зупинок і, відповідно, зменшеним часом у дорозі.

Перевезення таксі — це індивідуальне перевезення пасажирів та їх багажу легковим автомобілем, у якому кількість місць для сидіння менша за дев'ять.

Вантажні перевезення автомобільним транспортом спеціального призначення здійснюються перевізниками за дорученням власників вантажу або уповноважених ними осіб.

Вантажно-пасажирські перевезення — це одночасне перевезення пасажирів і вантажу вантажно-пасажирськими автомобілями.

За територіальними ознаками автотранспортні послуги поділяються на:

- внутрішні;
- міжнародні.

Внутрішні пасажирські перевезення на автобусних маршрутах загального користування класифікуються на:

- міські — виконуються в межах населеного пункту;
- приміські — здійснюються на маршрутах довжиною до 50 км, незалежно від адміністративно-територіальних меж;
- міжміські (внутріобласні та міжобласні) — за маршрутами довжиною понад 50 км.

Окремо виділяють перевезення на замовлення та туристські перевезення.

Перевезення на замовлення — це надання транспортних послуг на умовах, погоджених перевізником і замовником, за маршрутом, визначеним у договорі між сторонами.

Туристські перевезення — нерегулярні перевезення пасажирів за наперед визначеними маршрутами, що здійснюються з туристичною метою.

Пасажирському перевізникові, який надає туристські послуги або здійснює перевезення пасажирів на замовлення, заборонено здійснювати посадку пасажирів у пунктах, що визначені для посадки пасажирів на маршрутах загального користування [15].

Міжнародні перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом виконуються між пунктами відправлення й призначення, один або

обидва з яких розташовані за межами України. Такі перевезення організовують перевізники відповідно до міжнародних договорів України у сфері міжнародних автомобільних перевезень.

Правила міжнародних перевезень вантажів автомобільним транспортом по території України затверджуються центральним органом виконавчої влади в галузі транспорту (Міністерство транспорту та зв'язку, далі – Мінтрансзв'язку) і, зокрема, регламентуються Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Правил надання послуг пасажирського автомобільного транспорту» № 176 (далі – Постанова № 176).

Міжнародне співробітництво у сфері автомобільних перевезень пасажирів і вантажів забезпечує центральний орган виконавчої влади в галузі транспорту (Міністерство інфраструктури України – Мінінфраструктури), який у межах своїх повноважень: – організовує контроль за виконанням міжнародних договорів України щодо міжнародних автомобільних перевезень; – бере участь у підготовці та укладенні міжнародних договорів у сфері автомобільних перевезень пасажирів і вантажів; – забезпечує видачу дозвільних документів, що надають право на здійснення міжнародних перевезень пасажирів і вантажів автомобільним транспортом тощо.

Організація пасажирських перевезень на автобусних маршрутах загального користування покладена на державне управління автомобільного транспорту Мінінфраструктури України, а також на органи місцевого самоврядування, які діють у межах повноважень, визначених Постановою № 176 і Законом № 2344.

Туристські перевезення та перевезення на замовлення здійснюються перевізниками відповідно до вимог Закону № 2344 і Постанови № 176, з урахуванням попиту на відповідні послуги.

Місцеві ради та їх виконавчі органи в межах своєї компетенції організовують перевезення пасажирів автомобільним транспортом на території відповідних населених пунктів.

Соціально значущими послугами автомобільного транспорту загального користування є перевезення пасажирів автобусними маршрутами за тарифами, встановленими уповноваженими органами, у тому числі на пільгових умовах для окремих категорій громадян (студенти, пенсіонери тощо). Згідно з чинним законодавством (зокрема, Постанова КМУ № 176), збитки, яких зазнають перевізники внаслідок пільгових перевезень та застосування збиткових тарифів, підлягають повній компенсації за рахунок коштів відповідних бюджетів (порядок такої компенсації визначається окремими нормативними актами).

Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту затверджені Кабінетом Міністрів України (Постанова № 176), а також Наказом Мінтрансв'язку «Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом» № 21 (далі — Наказ № 21).

При наданні послуг із перевезення пасажирів автомобільним транспортом обов'язковою є наявність таких документів: – для перевізника — ліцензія, ліцензійна картка, договір із замовником на перевезення пасажирів, паспорт маршруту, документ, що підтверджує законні підстави використання транспортного засобу; – для водія — посвідчення водія відповідної категорії, реєстраційні документи на транспортний засіб, дорожній лист, схема маршруту, затверджений розклад руху, таблиця вартості проїзду (завірена керівником підприємства, крім міських перевезень), дозвіл замовника на перевезення.

Згідно зі ст. 40 Закону № 2344, пасажирським перевізником може бути суб'єкт підприємницької діяльності, який відповідно до законодавства і на підставі отриманої ліцензії надає послуги за договором перевезення пасажирів лише транспортними засобами загального користування, що використовуються ним на законних підставах [17,18].

Під час здійснення перевезень пасажирів автобусами на замовлення або при туристських перевезеннях необхідні такі документи:

– для перевізника – ліцензія, документ, що підтверджує законні підстави використання автобуса;

– для водія автобуса – посвідчення водія, реєстраційні документи на транспортний засіб, дорожній лист.

Для перевезення пасажирів на таксі необхідно мати:

– для перевізника – ліцензію на надання послуг з перевезення пасажирів і їх багажу;

– для водія таксі – посвідчення водія, свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу, дорожній лист.

Організація пасажирських перевезень передбачає формування господарських відносин насамперед між перевізником та автостанцією (автовокзалом), які врегульовуються відповідними договорами. Основним завданням перевізника є забезпечення транспортних засобів для перевезення пасажирів, тоді як автостанція відповідає за складання розкладів руху, приймання і відправлення автобусів та пасажирів, продаж квитків, диспетчеризацію руху тощо. Законодавство чітко розмежовує функції перевізника, автостанції та організатора перевезень.

Більшість автотранспортних підприємств (автопарків, АТП) України в процесі приватизації була перетворена на приватні структури – акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю тощо. Вагому частку ринку автопослуг нині займають приватні підприємці — фізичні особи, які надають послуги паралельно з традиційними АТП. Значний обсяг перевезень виконують також відомчі автотранспортні підприємства промислових, сільськогосподарських, будівельних та інших організацій [21].

Структура самих АТП істотно змінилася. З метою підвищення доходів, зменшення витрат та збереження конкурентних позицій багато підприємств створюють на своїй базі дочірні структури або співпрацюють із приватними підприємцями, передаючи їм в оренду транспортні засоби й інфраструктуру.

Дочірні підприємства та приватні перевізники здебільшого застосовують спрощену систему оподаткування (єдиний податок), що знижує податкове навантаження і спрощує організацію обліку. Водночас частина суб'єктів працює й на загальній системі оподаткування. На практиці серед орендарів

транспортних засобів часто фігурують керівники АТП або їх близькі родичі, що з точки зору бухгалтера свідчить про наявність пов'язаних осіб. Цей факт необхідно враховувати при веденні фінансового обліку доходів і витрат, а також під час визначення податкових зобов'язань із податку на додану вартість та податку на прибуток (зокрема, при застосуванні звичайних цін на роботи, послуги й товари).

Сучасна мережа автостанцій України сформувалася ще в радянський період і загалом збереглася донині. При цьому автостанції та автовокзали, як правило, не мають статусу окремих юридичних осіб і функціонують як філії обласних автотранспортних підприємств.

Більшість колишніх державних автотранспортних підприємств були реорганізовані в акціонерні товариства або товариства з обмеженою відповідальністю, у власності яких перебувають автостанції й автовокзали відповідних регіонів.

У сегменті міжміських перевезень з'явилися нові учасники ринку – як вітчизняні, так і іноземні приватні компанії, що об'єднують фізичних осіб-підприємців – власників автобусів малого класу. Вони здійснюють переважно експрес-перевезення між великими містами та обласними центрами.

Усі транспортні засоби, що використовуються для перевезення пасажирів, повинні мати ліцензійну картку, а суб'єкт господарювання – ліцензію на здійснення автоперевезень. Необхідність ліцензування діяльності у сфері автомобільних перевезень визначається законодавством про ліцензування певних видів господарської діяльності. Якщо юридична або фізична особа використовує транспорт виключно для власних господарських, виробничих або особистих потреб, такий транспорт розглядається як відомчий (внутрішній, особистий), і ліцензія на надання послуг перевезення в цьому випадку не потрібна. Водночас вимоги до отримання ліцензії для перевізників, які надають послуги третім особам, є досить жорсткими.

Для одержання ліцензії суб'єкт господарювання подає до відповідного органу Мінінфраструктури України заяву, у якій зазначаються такі дані:

а) найменування юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи-підприємця;

б) місцезнаходження юридичної особи або адреса реєстрації фізичної особи-підприємця (у разі провадження діяльності за місцем проживання); у разі наявності філій чи інших відокремлених підрозділів, які працюватимуть на підставі цієї ж ліцензії, вказуються їх адреси;

в) банківські реквізити;

г) ідентифікаційний код юридичної особи або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичної особи), а також паспортні дані; д) вид господарської діяльності, на здійснення якої заявник має намір отримати ліцензію.

До заяви додають:

1. копію свідоцтва про державну реєстрацію або довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що її видав;

2. відомості про наявність матеріально-технічної бази (для юридичних та фізичних осіб-підприємців), необхідної для підтримання належного технічного стану транспортних засобів та проходження техогляду, або копії договорів з відповідними організаціями, якщо власної бази немає.

Юридичні особи, які мають на балансі не менше 10 транспортних засобів, додатково подають:

1. копію документа, що підтверджує належний рівень освіти посадової особи, відповідальної за експлуатацію та технічний стан транспорту, засвідчену у встановленому порядку;

2. перелік власних або орендованих транспортних засобів із зазначенням типу, марки, моделі, державного номера, пасажиромісткості, року випуску, номера свідоцтва про реєстрацію у сервісних центрах МВС України, а також копії цих свідоцтв, завірені заявником;

3. копії документів водіїв, які працюють за наймом, що підтверджують їх кваліфікацію та своєчасне проходження медичних оглядів;

4. копії страхових документів, що підтверджують наявність обов'язкових видів страхування, засвідчені в установленому порядку.

Перевізники, що виконують міжнародні перевезення, додатково подають документи, які підтверджують проходження водіями спеціальних курсів міжнародних перевізників і підготовку до перевезення небезпечних вантажів спеціалізованим рухомим складом.

Уповноважена особа «Укравтотрансу» зобов'язана прийняти подані документи за описом, копія якого видається заявникові з підписом відповідальної особи та датою прийняття.

Рішення про видачу або відмову у видачі ліцензії приймають протягом 10 робочих днів з дати подання заяви, після чого протягом трьох робочих днів заявникові надсилають письмове повідомлення.

Безпосереднє оформлення ліцензії здійснюється протягом трьох робочих днів з дня внесення плати за неї. Якщо протягом 30 календарних днів заявник не сплачує вартість ліцензії або не отримує оформлений документ, «Укравтотранс» має право скасувати рішення про її видачу.

У податковому обліку витрати, пов'язані з придбанням ліцензії, відносять до складу витрат суб'єкта господарювання. У фінансовому обліку такі суми спершу обліковують як витрати майбутніх періодів на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», а надалі рівномірно списують (амортизують) на витрати відповідних звітних періодів протягом строку дії ліцензії.

1.2 Документальне оформлення державної реєстрації транспортних засобів

В Україні діє встановлений порядок, відповідно до якого автомобільні транспортні засоби наземного пересування підлягають обов'язковій державній реєстрації в уповноваженому органі – у сервісних центрах МВС України.

Згідно зі ст. 34 Закону № 3353 передбачено, що державній реєстрації та обліку підлягають транспортні засоби, призначені для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування, а саме: автомобілі, автобуси, самохідні машини, змонтовані на базі автомобільних шасі, мотоцикли всіх типів, марок і моделей, причепи, напівпричепи та мотоколяски. Порядок державної реєстрації й обліку цих транспортних засобів регламентовано постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.1998 р. № 1388 (далі — Правила реєстрації).

Однією з важливих функцій державної реєстрації є формування бази оподаткування для нарахування податку на транспортні засоби та збору за забруднення навколишнього середовища.

Реєстрації підлягають як транспортні засоби, придбані в Україні, так і такі, що ввезені з-за кордону. Автомобіль необхідно зареєструвати протягом 10 діб з моменту його придбання, митного оформлення або тимчасового ввезення на територію України (п. 7 Правил реєстрації). У разі неможливості здійснити реєстрацію в зазначений строк з поважних причин (хвороба, відрядження тощо) цей термін може бути продовжено у сервісних центрах МВС України.

Реєстрацію транспортного засобу здійснює особисто власник — фізична особа або уповноважений представник юридичної особи (якщо власником є юрособа). Для проведення реєстрації подаються такі документи:

1. Заява. Для юридичних осіб обов'язковим є попереднє узгодження реєстрації з районним військкоматом, про що в заяві робиться відповідна відмітка.

2. Документ, що посвідчує особу власника або відповідальної особи (як правило, паспорт).

3. Документи, що підтверджують правомірність набуття права власності на транспортний засіб. Такими документами можуть бути: а) довідка-рахунок, видана суб'єктом підприємницької діяльності, який реалізував транспортний засіб (якщо автомобіль придбано в суб'єкта господарювання, для якого продаж автомобілів є основним видом діяльності); б) договір (якщо

транспортний засіб придбано у фізичної особи), у тому числі договір, укладений на товарній біржі, та інші належним чином засвідчені документи, що підтверджують право власності; в) засвідчена копія рішення суду із зазначенням юридичної чи фізичної особи, яка визнається власником транспортного засобу, його марки, моделі, року випуску, а також ідентифікаційних номерів основних вузлів та агрегатів; г) довідка органу соціального захисту населення про виділення транспортного засобу (автомобіля або мотоцикла) інваліду; д) акт приймання-передачі транспортного засобу (форма наведена в додатку № 6 до Правил реєстрації), виданий підприємством-виробником із зазначенням конкретного одержувача, завірений підписом відповідальної посадової особи та печаткою. У разі ввезення автомобіля з-за кордону додатково подають: е) посвідчення митного органу про реєстрацію транспортного засобу в у сервісних центрах МВС України або довідку-рахунок (для фізичних осіб); є) вантажну митну декларацію (для юридичних осіб).

4. Документ, що підтверджує вартість транспортного засобу. Ціна автомобіля зазначається у довідці-рахунку та товарній накладній постачальника.

5. Документ, що засвідчує відповідність конструкції транспортного засобу вимогам безпеки дорожнього руху, а також вимогам, які є підставою для внесення змін до реєстраційних документів. Таким документом є акт технічного огляду та звіряння номерів агрегатів, який видають після проходження техогляду.

Якщо реєструється транспортний засіб, що раніше перебував в експлуатації, додатково подається свідоцтво про реєстрацію (технічний паспорт) із відміткою у сервісного центру МВС України про зняття автомобіля з обліку за попереднім місцем реєстрації [16].

У п. 8 Правил реєстрації визначено, що проведення реєстрації транспортних засобів допускається лише після сплати власником передбачених законодавством податків і зборів, а також внесення платежів за технічний

огляд, реєстрацію, перереєстрацію, зняття з обліку, відшкодування вартості бланків реєстраційних документів та номерних знаків.

Чинне законодавство України встановлює обов'язковість сплати двох основних платежів до реєстрації: пенсійного збору та податку на транспортні засоби. Такі платежі умовно можна назвати «авансовими податками», оскільки вони сплачуються до введення транспортного засобу в експлуатацію.

Пенсійний збір. Відповідно до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» сплачується збір з операцій відчуження легкових автомобілів при зміні власника. Постановою № 1740 передбачено, що у сервісних центрах МВС України здійснюють реєстрацію легкових автомобілів лише за наявності документа, який підтверджує сплату цього збору. Платниками є як юридичні, так і фізичні особи незалежно від обраної системи оподаткування.

Разом з тим, у разі переоформлення реєстраційних номерів у зв'язку з реорганізацією підприємства пенсійний збір не справляється. Ставка збору становить 3 % вартості легкового автомобіля, визначеної на підставі договору купівлі-продажу, довідки-рахунку, договору міни, митних документів, актів експертної оцінки або інших документів, що підтверджують його вартість.

Суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи — підприємці) самостійно розраховують суму збору і сплачують її до подання документів на державну реєстрацію транспортного засобу у сервісних центрах МВС України. Оплата здійснюється через банківські установи на спеціальний рахунок Пенсійного фонду за місцем реєстрації автомобіля. Звітність про сплату пенсійного збору подається до органів Пенсійного фонду в загальному порядку.

Після набрання чинності Податковим кодексом платниками податку на транспортні засоби є юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію на території України транспортних засобів, що є об'єктами оподаткування. Тобто податок сплачується одноразово, а не щорічно чи щоквартально, як це було раніше.

Об'єктами оподаткування виступають: – колісні транспортні засоби; – судна, зареєстровані в Державному судновому реєстрі України або в Судновій книзі України; – літаки й вертольоти, зареєстровані в Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або в Реєстрі державних повітряних суден України.

Податковим кодексом передбачено винятки для окремих категорій транспортних засобів.

База оподаткування визначається: – для колісних транспортних засобів: а) для мотоциклів, легкових автомобілів (крім тих, що оснащені електродвигуном), автобусів, тракторів, вантажних автомобілів та інших спеціальних і спеціалізованих транспортних засобів — залежно від об'єму циліндрів двигуна в кубічних сантиметрах; б) для легкових автомобілів з електродвигуном — за потужністю двигуна в кВт; – для суден: а) обладнаних двигуном — за потужністю двигуна в кВт; б) без двигуна — за довжиною корпусу судна в сантиметрах; – для літаків і вертольотів — за максимальною злітною масою [18,19].

Для кожного транспортного засобу база оподаткування визначається окремо. Базовим звітним (податковим) періодом є календарний рік. Податок сплачується до проведення першої реєстрації в Україні відповідного транспортного засобу. Сума податку розраховується як добуток бази оподаткування, ставки (з урахуванням індексації) та відповідного коефіцієнта.

Сплата податку здійснюється за місцем реєстрації транспортного засобу за ставками, що діють на дату сплати. Юридичні особи протягом 10 днів після першої реєстрації зобов'язані подати до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням і за місцем реєстрації транспортного засобу розрахунок суми податку за формою, затвердженою центральним органом ДПС. До розрахунку додаються завірені копії реєстраційних документів.

У бухгалтерському (фінансовому) обліку сума разового податку, сплаченого при реєстрації, включається до первісної вартості транспортного засобу.

Таким чином, до пакета документів для реєстрації обов'язково додаються платіжні документи (квитанції, платіжні доручення), що підтверджують сплату пенсійного збору та податку на транспортні засоби.

Крім того, власники транспортних засобів під час реєстрації повинні сплатити: – вартість номерних знаків; – оплату технічного огляду; – вартість талона техогляду; – плату за оформлення свідоцтва про реєстрацію; – вартість комп'ютерних послуг.

Усі ці витрати у фінансовому обліку підприємства включаються до первісної вартості автомобіля та відображаються на субрахунку 105 «Транспортні засоби». Важливим практичним моментом є те, що оригінали квитанцій про сплату зазначених платежів передаються до МРЕВ сервісних центрів МВС України і у представника підприємства вони не залишаються. Тому доцільно завчасно виготовити копії квитанцій для подальшого відображення витрат у «Звіті про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт» (авансовому звіті).

Якщо розрахунки здійснюються в безготівковій формі, підтверджувальними документами для обліку є платіжні доручення з відміткою банку про виконання.

1.3 Порядок аудиту автотранспортних послуг

На сьогодні практично кожне підприємство має у своєму розпорядженні автотранспортні засоби, а для значної частини суб'єктів господарювання транспорт є безпосереднім засобом виробництва, що використовується в основній діяльності. Тому питання раціонального та ефективного використання автотранспорту є надзвичайно актуальними й потребують належного аудиторського контролю.

Під час проведення аудиту діяльності автотранспортного підприємства, як правило, перевіряються такі основні напрями:

- правові аспекти документального оформлення та відображення в бухгалтерському й податковому обліку операцій з придбання, реєстрації, страхування транспортних засобів;
- правильність ведення обліку операцій з надання транспортних і транспортно-експедиторських послуг, у тому числі заповнення первинних документів;
- особливості обліку операцій, пов'язаних із міжнародними автотранспортними перевезеннями;
- порядок відображення в обліку витрат на експлуатацію, технічне обслуговування та ремонти власних транспортних засобів;
- облік витрат на паливно-мастильні матеріали для легкового та вантажного автотранспорту, правильність застосування нормативів витрати палива та розрахунку тимчасових лінійних норм;
- порядок відображення у витратах вартості оренди транспортних засобів у фізичних та юридичних осіб;
- нарахування, сплата та відображення в обліку податку з власників транспортних засобів;
- розрахунок збору за забруднення навколишнього природного середовища, коректність заповнення звітності та своєчасність її подання;
- правове оформлення та облік операцій, пов'язаних із вибуттям транспортних засобів (продаж, списання, ліквідація, втрата тощо).

Окремо в процесі аудиту детально аналізується порядок здійснення та юридичного супроводу операцій, що стосуються автотранспорту на підприємстві, зокрема:

1. Ліцензування автоперевезень, реєстрація транспортних засобів у сервісних центрах МВС України, придбання, вибуття, переміщення автомобілів, їх списання внаслідок аварій чи крадіжок.

2. Страхування транспортних засобів та водіїв (обов'язкове і добровільне).
3. Лізингові та орендні операції із транспортними засобами.
4. Проведення технічного обслуговування, усіх видів ремонтів, модернізації автотранспортних засобів, а також порядок обліку запасних частин.
5. Придбання палива за готівкові кошти, за талонами та з використанням паливних/електронних карток, організація складського обліку та списання палива.
6. Нарахування заробітної плати водіям.
7. Калькулювання собівартості автоперевезень: ведення обліку витрат, їх групування, нарахування амортизації транспортних засобів, вибір методів калькуляції, розподіл загальновиробничих витрат. Формування собівартості пасажирських і вантажних перевезень, у тому числі позамовним методом.
8. Облік експедиторських послуг при перевезеннях.
9. Міжнародні вантажні та пасажирські перевезення: документальне оформлення, порядок обліку проїзних квитків і їх реалізації, оподаткування ПДВ у організатора та безпосереднього перевізника, страхування пасажирів, оформлення актів виконаних робіт.
10. Ведення документації щодо роботи транспортних засобів (товарно-транспортні накладні, талони замовника, подорожні листи вантажних та легкових автомобілів).

Специфіка надання автотранспортних послуг істотно впливає на побудову системи бухгалтерського обліку, а отже, зумовлює потребу у використанні спеціальних аудиторських процедур. При організації аудиту автотранспортних підприємств необхідно враховувати особливості транспортного процесу, серед яких:

- по-перше, результатом надання послуг не є матеріальні об'єкти, які можна оприбуткувати на склад;

- по-друге, автомобільні перевезення виконуються різними типами та видами транспортних засобів (легкові, вантажні, спеціалізовані, пасажирські тощо);
- по-третє, діяльність у сфері автоперевезень жорстко регулюється законодавством і контролюється державними та галузевими органами;
- по-четверте, існують особливі вимоги до організації технічного обслуговування транспортних засобів і контролю за роботою водіїв.

З огляду на це методика аудиту автотранспортних підприємств потребує адаптації до специфіки транспортного процесу і подальшої розробки напрямів її вдосконалення.

Автомобільний транспорт, залежно від цільового призначення, поділяють на:

- транспорт загального користування;
- відомчий транспорт;
- індивідуальний автомобільний транспорт.

Транспорт загального користування призначений для задоволення потреб населення і суб'єктів господарювання в перевезеннях. Транспортні засоби підприємств, установ та організацій, які використовуються виключно для власних господарських потреб, належать до відомчого транспорту. Автомобілі фізичних осіб, що використовуються лише для особистих потреб, відносять до індивідуального автотранспорту. Автомобільні перевезення, своєю чергою, поділяють на вантажні та пасажирські.

Правове регулювання автомобільного транспорту загального користування здійснюється на основі Закону України «Про транспорт», Закону України «Про автомобільний транспорт», Закону України «Про дорожній рух» та інших нормативно-правових актів. Ці документи визначають порядок організації перевезень пасажирів і вантажів, вимоги до сертифікації транспортних засобів і запасних частин, процедуру ліцензування транспортних послуг, правила укладання договорів перевезення, засади державного контролю

на автотранспорті, статус персоналу, а також основи експлуатації транспортних засобів, права й обов'язки їх власників і всіх учасників перевізного процесу.

У ході аудиту автотранспортних послуг аудитор повинен переконатися в наявності в підприємства необхідних ліцензій на надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом загального користування, а також на перевезення пасажирів і їх багажу на таксі. Окрім цього, перевіряється правильність відображення в обліку ліцензій і ліцензійних карток на кожний транспортний засіб, які підтверджують відповідність автомобіля ліцензійним вимогам.

Аудитор має врахувати, що під час здійснення автомобільних перевезень у водія повинні бути в наявності такі документи:

- посвідчення водія відповідної категорії та талон до нього (за наявності такої вимоги);
- реєстраційний документ на транспортний засіб;
- поліс (сертифікат) обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власника транспортного засобу;
- ліцензійна картка на автомобіль;
- подорожній лист;
- товарно-транспортна накладна та інші документи, передбачені законодавством (при вантажних перевезеннях);
- квитково-касовий лист, схема маршруту, розклад руху, таблиця вартості проїзду (при пасажирських перевезеннях).

Особливу увагу аудитор приділяє правильності оформлення подорожнього листа – базового первинного документа автотранспортного підприємства. Саме подорожній лист є підставою для:

- визначення обсягів виконаних транспортних робіт;
- розрахунку витрат пального;
- нарахування заробітної плати водіям;
- проведення розрахунків із замовниками.

- Залежно від виду сполучення та характеру перевезень застосовуються різні форми подорожніх листів:

- для вантажних автомобілів у міжнародному сполученні (міжнародна);
- для вантажних автомобілів у міжміському сполученні
- для службових легкових автомобілів;
- для автобусів, що перевозять пасажирів,.

У процесі перевірки зіставляються показники з подорожніх листів щодо обсягів перевезень (у тоннах) та виконаних робіт (у тонно-кілометрах) із даними товарно-транспортних накладних (типова форма № 1-ТН).

Перевіряючи правильність оформлення товарно-транспортних накладних, аудитор повинен впевнитися, що накладна виписується на кожну поїздку, а всі обов'язкові реквізити заповнено коректно, що забезпечує повноту й точність обліку руху матеріальних цінностей і розрахунків за надані транспортні послуги.

Також аудитор перевіряє правильність складання договорів на перевезення вантажів із замовниками і заявок на перевезення, а при пасажирських перевезеннях — належне оформлення державних замовлень і контрактів, що укладаються, як правило, на річній основі.

Під час аудиту пасажирських перевезень слід з'ясувати наявність паспорта маршруту на кожний автобусний маршрут, у якому зазначаються дата його відкриття, схема та характеристика маршруту, розклад руху, акт вимірювання довжини маршруту і випробувального рейсу, таблиця вартості проїзду тощо. Далі перевіряються первинні документи, що підтверджують обсяг пасажирських перевезень, а саме:

- пасажирські квитки;
- довгострокові договори на перевезення організованих груп дітей або разові договори (замовлення) на такі перевезення;
- зовнішньоекономічні договори про спільну діяльність у сфері міжнародних пасажирських перевезень;

- довгострокові або разові договори на перевезення туристів;
- договори про спільну діяльність, пов'язану з обслуговуванням пасажирів автомобільним транспортом.

Оцінюючи правильність формування виручки від пасажирських перевезень та перевезення багажу, аудитор має особливо ретельно перевірити:

- правомірність застосування тарифів, що підлягають державному регулюванню;
- дотримання вимог щодо використання квитків затверджених типових форм;
- правильність ведення аналітичного обліку квитків;
- повноту відображення готівкових коштів, отриманих за перевезення пасажирів і багажу.

Окремо перевіряються «Книга обліку руху квитків» та «Квитково-облікові листи» щодо своєчасності та правильності їх заповнення.

Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності автотранспортних підприємств обов'язково враховує специфіку обліку окремих господарських операцій. Особливо це стосується витрат, пов'язаних з обов'язковими видами страхування, які визначені чинним законодавством. На автомобільному транспорті найпоширенішими є:

- особисте страхування від нещасних випадків у транспортних організаціях;
- особисте страхування водіїв, що працюють поза транспортними організаціями;
- страхування цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів — як фізичних, так і юридичних осіб.

Особисте страхування на автотранспортних підприємствах передбачає страхування пасажирів та окремих категорій працівників від ризику загибелі, смерті, отримання травм, інвалідизації або тимчасової втрати працездатності. Перевіряючи формування витрат на страхування, аудитор визначає:

- коректність розрахунку страхових платежів;

- правомірність віднесення страхових внесків до поточних витрат відповідного звітного періоду з урахуванням строку дії полісу.

Ще одним важливим напрямом є перевірка витрат на технічне обслуговування та ремонт транспортних засобів, порядок обліку яких регламентується спеціальними нормативними документами [28]. Аудитор має чітко розмежовувати поняття «технічне обслуговування» і «ремонт».

- Технічне обслуговування – це комплекс операцій, спрямованих на підтримання автомобіля в справному стані під час його експлуатації, зберігання та транспортування [24].

- Ремонт – це комплекс робіт, пов'язаних із відновленням працездатності або ресурсу автомобіля чи його складових частин.

Також важливо визначити вид ремонту — поточний або капітальний:

- поточний ремонт виконується для підтримання працездатності автомобіля, включає заміну або відновлення окремих деталей;
- капітальний ремонт передбачає повне або наближене до повного відновлення ресурсу транспортного засобу, включаючи заміну базових елементів.

При цьому аудитор повинен упевнитися, що до витрат на ремонт не віднесено витрати, пов'язані із заміною шин та акумуляторних батарей (для них діють окремі норми списання).

У ході документальної перевірки аналізується правильність кореспонденції рахунків за операціями, що пов'язані з ремонтами, які:

- або збільшують майбутні економічні вигоди від використання об'єкта;
- або спрямовані лише на підтримання об'єкта в робочому стані (наприклад, заміна двигуна для збереження придатності автомобіля до експлуатації).

Беручи до уваги значну питому вагу паливно-мастильних матеріалів у структурі витрат, аудитор повинен особливо ретельно перевірити порядок застосування норм їх витрат. Ці норми використовуються для планування

потреби підприємства в ПММ, контролю за фактичними витратами та складання звітності.

Норма витрати пального – це гранично допустимий обсяг його споживання за визначених умов експлуатації автомобіля. Для розрахунків застосовуються:

- базові лінійні норми для конкретних моделей автомобілів;
- система нормативів і коригуючих коефіцієнтів, які враховують обсяги перевезень, дорожні, кліматичні та інші умови.

Аудитор має з'ясувати, чи коректно підприємство застосовує:

- базові лінійні норми конкретних марок автомобілів;
- додаткові норми на транспортну роботу (підвищені витрати палива при русі з вантажем);
- норми на 1 т спорядженої маси (при використанні причепів/напівпричепів);
- норми на рух із вантажем із урахуванням маневрування, завантаження та розвантаження;
- норми на пробіг при виконанні спеціальних робіт;
- норми на роботу спеціального обладнання та незалежних обігрівачів;
- коригуючі коефіцієнти (сезонні, дорожні, міські тощо).

Від правильності застосування цих норм і коефіцієнтів прямо залежить достовірність визначення фінансового результату, оскільки витрати на ПММ є істотною складовою собівартості автоперевезень.

Аудитор детально аналізує всі подорожні листи, що є підставою для списання палива, перевіряючи:

- повноту заповнення реквізитів;
- відповідність фактичного пробігу даним обліку;
- відсутність необґрунтованого завищення норм витрат палива.

Необхідно провести перерахунок фактичних витрат пального, порівняти отримані результати з даними аналітичного обліку ПММ і зробити висновки щодо обґрунтованості їх списання.

Аудиторська перевірка також охоплює операції зі списання запасних частин. Потрібно встановити, на які цілі вони спрямовані (ремонт, технічне обслуговування, модернізація тощо), та оцінити:

- правильність оформлення первинних документів (лімітно-забірні картки, вимоги);
- наявність і дотримання встановлених лімітів відпуску запасних частин у натуральному та вартісному вимірі.

Щодо списання шин і акумуляторів аудитор перевіряє:

- наявність індивідуальних номерів у оперативному обліку;
- дотримання норм пробігу згідно з «Нормами експлуатації пробігу автомобільних шин» [10];
- відповідність правил експлуатації та списання акумуляторів вимогам «Правил нагляду та підтримання в робочому стані стартерних свинцево-кислотних акумуляторних батарей НД 7214 у 95120-157-97» [11].

Особливу увагу слід приділити заміні акумуляторів вантажних автомобілів: строк їх служби, як правило, не повинен перевищувати 2,5 року або пробігу понад 110 тис. км, що має бути підтверджено подорожніми листами.

Окремим важливим напрямом контролю є організація праці водіїв. Аудитор перевіряє:

- дотримання встановлених норм тривалості робочого та відпочинкового часу;
- правильність складання графіків змін відповідно до Положення про робочий час і час відпочинку водіїв автомобільних транспортних засобів [12].
- На підставі даних обліку робочого часу аудитор робить висновок щодо доцільності й законності організації праці водіїв, а саме:
 - чи коректно відображено в робочому часі фактичний час перебування в дорозі (за відмітками в подорожніх листах);
 - чи враховано час передрейсового медичного огляду (до 5 хвилин на зміну);

- чи включено час на підготовчо-заключні роботи;
- чи відображено час зупинок для відпочинку, огляду автомобіля, час навантажувально-розвантажувальних робіт, а також простої не з вини водія.

Шляхом аналізу первинних документів аудитор перевіряє правильність формування витрат на оплату праці водіїв, законність застосування доплат і надбавок, дотримання вимог чинного законодавства у сфері оплати праці.

2 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АВТОТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ ЗА ДАНИМИ ТОВ «ГІЛЕЯ»

2.1 Характеристика діяльності ТОВ «Гілея»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Гілея» (далі – Товариство) створено шляхом об'єднання майнових внесків його учасників відповідно до установчого договору від 28 грудня 1999 року з метою отримання прибутку (додаток А).

Товариство діє на підставі чинного законодавства України та є юридичною особою з моменту його державної реєстрації. Воно має самостійний баланс, розрахунковий та інші (у тому числі валютні) рахунки в банківських установах, печатку із власним найменуванням, кутовий штамп, фірмовий знак, бланки та інші необхідні реквізити.

Повне найменування підприємства: Товариство з обмеженою відповідальністю «Гілея». Скорочене найменування: ТОВ «Гілея».

Місцезнаходження, юридична адреса товариства: Україна, м.Хмельницький, вулиця Романа Шухевича, 54.

Метою створення Товариства є задоволення потреб споживачів у товарах і послугах, а також реалізація економічних і соціальних інтересів його учасників.

Основні види діяльності ТОВ «Гілея» включають:

- здійснення вантажопасажирських перевезень автомобільним транспортом;
- надання транспортно-експедиційних послуг;
- закупівлю, заготівлю, переробку та реалізацію сільськогосподарської продукції;
- експорт та імпорт товарів народного споживання;
- оптову, роздрібну та комісійну торгівлю;

- здійснення комерційної діяльності різного профілю;
- надання послуг у сфері автотехнічного сервісного обслуговування;
- інформаційно-довідкове обслуговування фізичних та юридичних осіб;
- надання консалтингових послуг;
- організацію та проведення виставок, ярмарків, конференцій, аукціонів, торгів та інших подібних заходів на комерційній основі;
- надання послуг усного та письмового перекладу;
- здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Товариство має право змінювати розмір статутного фонду. Його збільшення здійснюється за одностайним рішенням загальних зборів учасників. Передача (уступка) учасником своєї частки в статутному фонді іншому учаснику або третій особі, а також майнові наслідки, пов'язані з виключенням учасника з Товариства, визначаються відповідно до чинного законодавства.

Майно Товариства становлять основні засоби, оборотні активи та інші цінності, що належать Товариству на праві власності. Воно формується за рахунок:

- майнових внесків учасників;
- продукції та послуг, вироблених у процесі господарської діяльності;
- отриманих доходів;
- добровільних внесків і пожертвувань фізичних та юридичних осіб;
- іншого майна, набутого на законних підставах.

Учасники не мають відокремлених прав на окремі об'єкти майна Товариства, у тому числі на ті, що були внесені як вклади до статутного фонду.

Товариство відповідає за своїми зобов'язаннями всім належним йому майном. За зобов'язаннями Товариства учасники відповідають лише в межах своїх вкладів.

Із доходів Товариства в першу чергу покриваються:

- матеріальні витрати та прирівняні до них витрати;
- витрати на оплату праці;
- проценти за кредити;

- страхові внески;
- податки та обов'язкові платежі до бюджету.

Залишок після покриття зазначених витрат становить чистий прибуток Товариства. Частина чистого прибутку після відрахувань до резервного та інших фондів підлягає розподілу між учасниками пропорційно їх часткам у статутному фонді.

Вищим органом управління ТОВ «Гілея» є загальні збори учасників. Кількість голосів кожного учасника пропорційна розміру його частки в статутному фонді.

До виключної компетенції загальних зборів належить: а) визначення основних напрямів та стратегії розвитку Товариства; б) внесення змін до статуту та установчого договору; в) призначення і відкликання директора, обрання ревізійної комісії; г) затвердження річного балансу, звітів ревізійної комісії, порядку розподілу прибутку та покриття збитків; д) створення філій, дочірніх підприємств, представництв; е) встановлення розміру, форми та порядку внесення додаткових внесків учасниками; ж) затвердження внутрішніх положень, процедур та інших документів, визначення організаційної структури Товариства; з) ухвалення рішень щодо придбання Товариством частки учасника; і) виключення учасника зі складу Товариства; к) прийняття рішення про припинення діяльності Товариства та призначення ліквідаційної комісії.

Збори учасників скликаються головою за потреби, але не рідше двох разів на рік. Збори вважаються правомочними, якщо в них беруть участь учасники, які сукупно володіють понад 60 % голосів, а в питаннях, що потребують одностайності, — всі учасники. Збори можуть бути скликані також на вимогу будь-кого з учасників або на вимогу директора.

Поточне керівництво діяльністю Товариства здійснює директор як виконавчий орган. Він самостійно вирішує всі питання оперативної діяльності, за винятком тих, що належать до виключної компетенції загальних зборів. Директор не має права ухвалювати рішення, обов'язкові для учасників, і не

може одночасно бути головою зборів учасників. Він підзвітний загальним зборам та забезпечує виконання їх рішень.

Призначення директора здійснюється на підставі контракту, укладеного відповідно до чинного законодавства України. Директор діє від імені Товариства без довіреності, представляє його інтереси в органах влади, на підприємствах, в установах і організаціях, укладає договори, приймає та звільняє працівників, здійснює оперативне управління діяльністю.

Контроль за діяльністю директора здійснює ревізійна комісія, обрана зборами учасників із їх числа в кількості трьох осіб. Ревізійна комісія проводить перевірки за дорученням зборів, за власною ініціативою або на вимогу учасників, доповідає про результати перевірок діяльності директора, річної звітності та балансу. Без висновку ревізійної комісії загальні збори не мають права затверджувати річний баланс Товариства.

Персонал Товариства становлять усі працівники, які працюють на підставі трудових договорів (контрактів). Виробничі та трудові відносини, питання охорони праці та соціальних гарантій регулюються трудовим законодавством України та умовами укладених договорів.

Припинення діяльності ТОВ «Гілея» може здійснюватися шляхом реорганізації або ліквідації.

Реорганізація проводиться за рішенням загальних зборів учасників, при цьому всі права та обов'язки Товариства переходять до його правонаступників.

Ліквідація Товариства здійснюється за рішенням зборів учасників, за рішенням суду або арбітражного суду, а також з інших підстав, передбачених законодавством. Товариство вважається реорганізованим або ліквідованим з моменту його виключення з Єдиного державного реєстру. Ліквідацію проводить ліквідаційна комісія, призначена органом, що ухвалив відповідне рішення.

У таблиці 2.1 подано аналіз техніко-економічних показників діяльності ТОВ «Гілея».

На рисунку 1.1 подана організаційна структура підприємства та зовнішньоекономічні партнери ТОВ «Гілея»

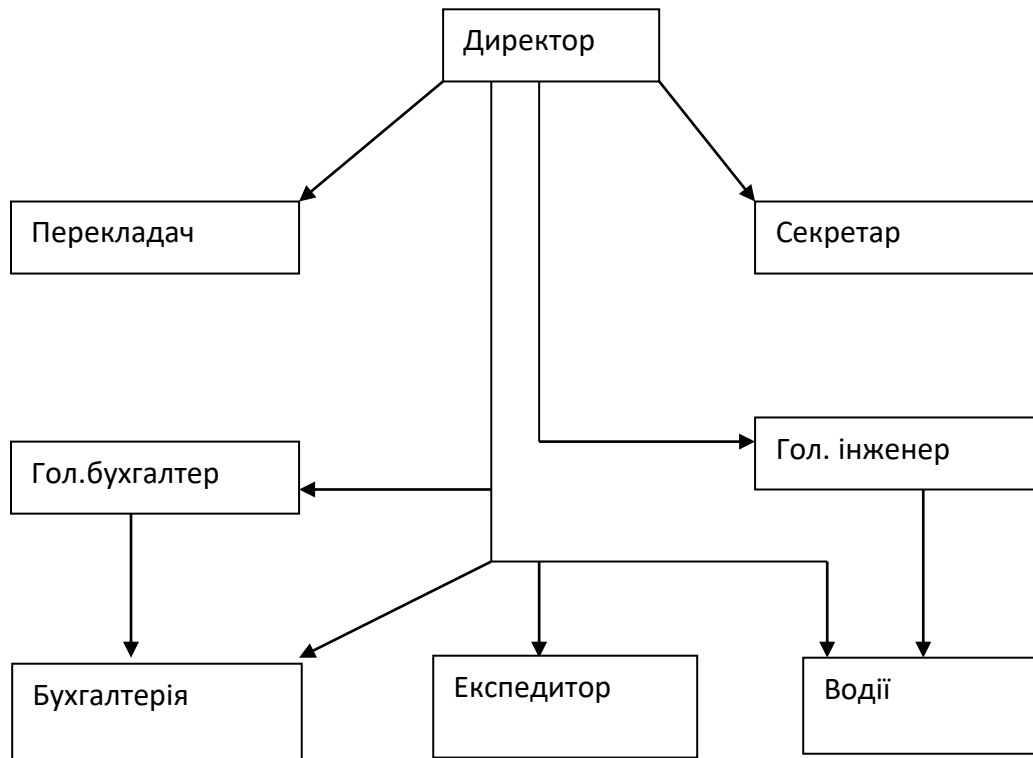


Рисунок 1.1 – Організаційна структура підприємства та зовнішньоекономічні партнери ТОВ «Гілея».

Транспортна компанія Гілея - спеціалізований автоперевізник на фінському і скандинавському ринку логістичних послуг, перевозить вантажі власним автомобільним транспортом з країн Фінляндії та Скандинавії, Балтії, Великобританії, Німеччини, Польщі в країни Європи, Україну, Молдову.

Основна діяльність – нові рішення та можливості для клієнтів і партнерів в сфері автомобільних перевезень комплектних та збірних вантажів на Скандинавському ринку логістичних послуг. Пріоритет в роботі – орієнтація на клієнтів та організація комплексного обслуговування в сфері логістичних послуг. Відносини з партнерами базуємо на принципах прозорості та чесних домовленостей. Знаємо, що взаємовигідна співпраця збагачує відносини та

приносить взаємовигідні результати. В компанії розроблена та впроваджена сертифікація за стандартами ISO 9001:2008 системи менеджменту якості. Ми відповідаємо за свою роботу.

У таблиці 2.1 подано аналіз техніко-економічних показників роботи підприємства ТОВ «Гілея» (додаток Б).

Таблиця 2.1 – Аналіз активу балансу ТОВ «Гілея» за 2023–2024 рр.

Стаття	Код	На початок 2023	На кінець 2024	Абсолютна зміна	Темп зміни, %
Залишкова вартість ОЗ	030	1526.1	1880.6	354.5	23.23
Виробничі запаси	100	68.3	79.0	10.7	15.67
Дебіторська заборгованість з бюджету	170	265.3	141.3	-124.0	-46.74
Грошові кошти (усього)	230+240	497.5	443.7	-53.8	-10.81
Витрати майбутніх періодів	270	1101.9	915.1	-186.8	-16.95

Аналіз активу балансу показує, що у 2024 році структура майна ТОВ «Гілея» характеризується зростанням необоротних активів, зокрема залишкової вартості основних засобів на 354,5 тис. грн, що свідчить про нарощення виробничого потенціалу. Водночас скорочення витрат майбутніх періодів та дебіторської заборгованості позитивно вплинуло на ліквідність підприємства.

Результати горизонтального та вертикального аналізу активу балансу ТОВ «Гілея» за 2023–2024 роки свідчать про загалом стабільний фінансово-майновий стан підприємства. Валюта балансу за аналізований період зросла з 4 377,6 тис. грн до 4 432,0 тис. грн, що означає приріст на 54,4 тис. грн або 1,24 %. Таке незначне зростання активів свідчить про відсутність різких

структурних змін, але водночас підтверджує збереження масштабів господарської діяльності підприємства.

У структурі активів домінують необоротні активи, частка яких на кінець 2024 року становить понад 42 % балансу. Залишкова вартість основних засобів зросла на 354,5 тис. грн, що є позитивною тенденцією та вказує на оновлення або модернізацію транспортних засобів і матеріально-технічної бази підприємства. Це створює передумови для підвищення продуктивності перевезень та зниження експлуатаційних витрат у майбутніх періодах.

Оборотні активи зазнали певного скорочення, насамперед за рахунок зменшення витрат майбутніх періодів на 186,8 тис. грн та дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на 124,0 тис. грн. Такі зміни можна оцінити позитивно, оскільки вони сприяють підвищенню ліквідності активів і зменшенню відволікання коштів з господарського обороту. Водночас зменшення залишків грошових коштів в іноземній валюті частково компенсувалося зростанням коштів у національній валюті, що загалом не створює ризиків для платоспроможності підприємства.

У таблиці 2.2 подано аналіз пасиву балансу ТОВ «Гілея».

Таблиця 2.2 – Аналіз пасиву балансу ТОВ «Гілея» за 2023–2024 рр.

Стаття	Код	На початок 2023	На кінець 2024	Абсолютна зміна	Питома вага 2024, %
Статутний капітал	300	4200.0	4200.0	0.0	94.77
Нерозподілений прибуток	350	183.4	208.2	24.8	4.7
Неоплачений капітал	360	-14.3	-14.3	0.0	-0.32
Кредиторська заборгованість	530	8.5	38.1	29.6	0.86

Пасив балансу ТОВ «Гілея» сформований переважно за рахунок власного капіталу, частка якого у 2024 році перевищує 99 %, що свідчить про високий рівень фінансової стійкості та незалежності підприємства від зовнішніх джерел

фінансування. Незначне зростання кредиторської заборгованості не створює загроз для платоспроможності.

Аналіз джерел формування майна ТОВ «Гілея» показує вкрай високу частку власного капіталу у структурі пасиву. Станом на 31.12.2024 р. його частка перевищує 99 %, що є свідченням фінансової незалежності та мінімальної залежності підприємства від зовнішніх кредиторів.

Домінуючим елементом власного капіталу є статутний капітал, який упродовж аналізованого періоду залишався незмінним, а також нерозподілений прибуток, що зріс на 24,8 тис. грн. Це свідчить про прибуткову діяльність підприємства у попередніх періодах та наявність внутрішніх джерел розвитку.

Залучені кошти представлені переважно кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги, обсяг якої на кінець 2024 року становить 38,1 тис. грн. Її частка у валюті балансу є незначною та не створює загроз фінансовій стійкості або платоспроможності підприємства.

Розрахункова таблиця коефіцієнтів фінансового стану ТОВ «Гілея» (за даними балансу за 2023–2024 рр.) подана у таблиці 2.3.

У таблиці наведено основні коефіцієнти ліквідності, автономії та фінансової стійкості із формулами та орієнтовними нормативними значеннями, що застосовуються в аналітичній практиці.

Таблиця 2.3 Таблиця коефіцієнтів фінансового стану ТОВ «Гілея» (за даними балансу за 2023–2024 рр.)

Показник	Формула розрахунку	Норматив (орієнтир)	2023	2024	Зміна	Інтерпретація
Коефіцієнт поточної ліквідності	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	$\geq 1,0$ (частіше 1,5–2,0)	205.84	42.95	-162.89	Показує загальну здатність покривати поточні зобов'язання оборотними активами.
Коефіцієнт швидкої ліквідності	(Оборотні активи – Запаси) / Поточні зобов'язання	$\geq 0,7–1,0$	197.80	40.87	-156.93	Характеризує платоспроможність без урахування найменш ліквідної частини запасів.
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Грошові кошти та еквіваленти / Поточні зобов'язання	0,2–0,3	58.53	11.65	-46.88	Показує, яку частку поточних зобов'язань підприємство може погасити негайно.

Чистий оборотний капітал (ЧОК)	Оборотні активи – Поточні зобов'язання	> 0	1 741.1	1 598.2	-142.9	Запас фінансової стійкості в короткостроковому періоді; позитивне значення — ознака платоспроможності.
Коефіцієнт автономії	Власний капітал / Валюта балансу	$\geq 0,5$ (чим вище — тим краще)	99.81%	99.14%	-0.67 в.п.	Частка активів, профінансована власним капіталом; характеризує незалежність від кредиторів.
Коефіцієнт фінансової залежності (боргове навантаження)	Зобов'язання / Валюта балансу	$\leq 0,5$	0.19%	0.86%	0.67 в.п.	Частка активів, профінансована залученими коштами; нижче значення — менші ризики неплатоспроможності.
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	(Власний капітал – Необоротні активи) / Власний капітал	0,2–0,5 (орієнтовно)	65.07%	57.20%	-7.87 в.п.	Показує, яка частка власного капіталу є у мобільній формі та може фінансувати оборот.

Для оцінки платоспроможності підприємства розраховано основні показники ліквідності.

Коефіцієнт поточної ліквідності характеризує здатність підприємства погашати поточні зобов'язання за рахунок оборотних активів. Для ТОВ «Гілея» цей показник значно перевищує нормативне значення (1,5–2,0), що свідчить про достатній рівень забезпеченості зобов'язань ліквідними активами.

Коефіцієнт швидкої ліквідності також перебуває на високому рівні, оскільки підприємство має незначний обсяг поточних зобов'язань і водночас володіє достатніми грошовими коштами та дебіторською заборгованістю. Це означає, що ТОВ «Гілея» здатне своєчасно виконувати короткострокові фінансові зобов'язання без залучення додаткових ресурсів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності відповідає або перевищує нормативне значення (0,2–0,3), що вказує на наявність грошових коштів, достатніх для негайного погашення частини поточних боргів.

Коефіцієнт автономії (частка власного капіталу у валюті балансу) для ТОВ «Гілея» становить близько 0,99, що значно перевищує нормативне

значення 0,5. Це свідчить про високу фінансову незалежність підприємства та мінімальні ризики втрати платоспроможності в умовах нестабільного економічного середовища.

Відповідно, коефіцієнт фінансової залежності є низьким, що характеризує підприємство як фінансово стійке та інвестиційно привабливе з позицій кредиторів і партнерів.

Коефіцієнт фінансової стійкості, який визначається як співвідношення власного капіталу та довгострокових зобов'язань до загальної суми активів, для ТОВ «Гілея» перебуває на високому рівні. Це означає, що підприємство здатне фінансувати свою діяльність переважно за рахунок стабільних джерел.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу є достатнім для забезпечення гнучкості фінансової політики, хоча значна концентрація капіталу в необоротних активах дещо обмежує мобільність власних ресурсів. Водночас для автотранспортного підприємства така структура активів є об'єктивно обґрунтованою.

Узагальнюючи результати балансового та коефіцієнтного аналізу, можна зробити висновок, що ТОВ «Гілея» характеризується високим рівнем ліквідності, фінансової автономії та стійкості. Підприємство має значний запас платоспроможності, мінімальну залежність від зовнішніх джерел фінансування та достатній потенціал для подальшого розвитку в умовах конкурентного середовища автотранспортних послуг.

2.2 Облік витрат діяльності та калькуляція автоперевезень за даними ТОВ «Гілея»

Основне призначення обліку витрат на автотранспорті полягає у формуванні повної величини витрат, пов'язаних з експлуатацією транспортних засобів.

За допомогою бухгалтерського обліку автотранспортне підприємство, зокрема ТОВ «Гілея», має можливість: – здійснювати контроль за кожною статтею витрат; – аналізувати структуру та динаміку витратного механізму підприємства; – отримувати інформацію для калькулювання собівартості одиниці транспортних послуг; – використовувати облікові дані для планування витрат у майбутніх періодах; – коректно заповнювати форми фінансової звітності.

На практиці можливі два підходи до організації обліку витрат.

1. Перший варіант передбачає, що в системі бухгалтерського (фінансового) обліку здійснюється повний комплекс робіт, включно з калькуляцією собівартості послуг.

2. Другий варіант полягає в тому, що у фінансовому обліку ведеться лише узагальнений облік витрат на рахунках синтетичного рівня, переважно для формування показників фінансової звітності, а питання контролю, аналізу, прогнозування витрат і калькуляції собівартості одиниці перевезень вирішуються у системі управлінського обліку.

Обраний підхід до організації обліку витрат фіксується в наказі про облікову політику підприємства. Від нього, зокрема, залежить вибір методики відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Базовим документом, що регламентує методику обліку витрат на транспорті, є Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 05.02.2001 р. № 65 (далі – Рекомендації № 65).

Аналіз змісту Рекомендацій № 65 показує, що вони орієнтовані переважно на другий варіант організації обліку – без прив'язки до конкретних рахунків фінансового обліку і форм звітності. У тексті Рекомендацій відсутні посилання на план рахунків та типові форми звітності, що підтверджує їх «надсистемний» характер, більше спрямований на формування собівартості та внутрішній аналіз.

Згідно з Рекомендаціями № 65, витрати транспортного підприємства рекомендується групувати за статтями калькуляції та за економічними елементами (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Групування витрат за статтями та елементами

Статті витрат	Елементи витрат
1. Прямі матеріальні витрати	1. Матеріальні витрати
2. Прямі витрати на оплату праці	2. Витрати на оплату праці
3. Інші прямі витрати	3. Відрахування на соціальні заходи
4. Загальновиробничі витрати	4. Амортизація основних засобів і нематеріальних активів
	5. Інші операційні витрати

Такий поділ за статтями загалом відповідає складу виробничої собівартості, наведеної в п. 11 П(С)БО 16 «Витрати». Водночас у стандарті чітко розрізняються змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати, тоді як у Рекомендаціях № 65 така деталізація відсутня. Це пояснюється специфікою транспортної галузі: на підприємствах автотранспорту, як правило, немає класичного незавершеного виробництва та готової продукції, між якими необхідно розподіляти загальновиробничі витрати [16,18].

Відповідно до п. 12 Рекомендацій № 65, елемент витрат – це економічно однорідний вид витрат. Групування за економічними елементами використовується для:

- організації контролю за загальним рівнем витрат підприємства;
- визначення обсягу використаних матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат.

Статті витрат, у свою чергу, відображають функціональне призначення витрат і застосовуються, насамперед, для калькуляції собівартості послуг. Тому групування за статтями необхідне для:

- організації аналітичного обліку витрат;
- розрахунку собівартості окремих видів перевезень;

- оцінки витрат у розрізі структурних підрозділів;
- формування тарифів на транспортні послуги.

Групування витрат за елементами в обліку забезпечується, як правило, застосуванням 8-го класу рахунків. Водночас для автотранспортних підприємств (зокрема й для ТОВ «Гілея») більш поширеним є варіант використання 9-го класу рахунків, при якому основна увага приділяється групуванню витрат за статтями калькуляції.

За умови автоматизованої обробки даних подвійне групування витрат (одночасно за статтями і елементами) може здійснюватися програмним шляхом без додаткових витрат часу бухгалтера. Однак існує й певний недолік: якщо всі витрати спочатку відносяться на рахунки класу 8 (проведення типу: Дт 80 — Кт 661, 203 тощо), а вже потім з рахунка 80 — на Дт 23, 91, 92, 93, 94, то важче ідентифікувати зміст конкретних статей витрат.

Тому доцільно застосовувати двоступеневу схему обліку:

- перший етап — відображення витрат за статтями калькуляції (паливо, заробітна плата тощо) безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво» та рахунках класу 9;
- другий етап — за необхідності наприкінці місяця (кварталу) здійснюється розподіл витрат за економічними елементами в довідковому порядку.

Відповідно до Методичних рекомендацій Мінфіну, підприємства транспорту можуть використовувати: – журнал 5 – без застосування 8-го класу рахунків; – журнал 5А – із використанням 8-го та 9-го класів рахунків.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» і національні стандарти не обмежують підприємства у праві розробляти власні форми облікових реєстрів, якщо вони повніше відповідають потребам обліку і управління. Використання комп'ютерних програм фактично спонукає до відходу від суто типових «паперових» форм. Отже, підприємство самостійно визначає, які аналітичні реєстри застосовувати.

На автотранспортних підприємствах, у тому числі в ТОВ «Гілея», ведуться відомості, аналогічні до типових форм, за всіма субрахунками рахунка 23. Дані з аналітичних реєстрів узагальнюються і переносяться до журналів-ордерів та Головної книги. Така «від аналітики до синтетики» схема відповідає класичній побудові бухгалтерського обліку.

Таким чином, на підприємстві витрати за дебетом рахунка 23 «Виробництво» відображаються в частині прямих виробничих витрат у кореспонденції з кредитом рахунків 20, 22, 23, 63, 64, 65, 66, 68, 91. За кредитом рахунка 23 собівартість послуг списується на рахунок 90 «Собівартість реалізації» (Дт 90 – Кт 23). Сальдо за рахунком 23 на кінець місяця, кварталу чи року відсутнє.

За дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» накопичуються накладні витрати виробничого характеру (заробітна плата майстрів, ремонтного персоналу, нарахування на оплату праці, амортизація виробничих приміщень тощо). За кредитом рахунка 91 сума розподілених загальновиробничих витрат списується на рахунок 23. Як базу розподілу ТОВ «Гілея» використовує суму прямих витрат, при цьому плановий рівень загальновиробничих витрат встановлено у розмірі 2,5 % від суми прямих витрат. Сальдо за рахунком 91 на кінець звітного періоду також відсутнє.

За дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» щомісяця відображається виробнича собівартість реалізованих послуг (у кореспонденції з Кт 23). За кредитом рахунка 90 здійснюється його закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» (Дт 79 – Кт 90). Сальдо за рахунком 90 на кінець звітного періоду не залишається.

Отже, формування собівартості перевезень на ТОВ «Гілея» здійснюється послідовно за дебетом рахунків 23, 91, 90 та подальшим відображенням фінансового результату на рахунку 79.

Згідно з п. 3 Рекомендацій № 65, собівартість перевезень (робіт, послуг) – це поточні витрати транспортних підприємств, виражені у грошовій формі, які безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням перевезень вантажів і

пасажирів, а також з виконанням інших робіт і послуг, що забезпечують процес перевезень.

Переходячи до калькуляції в умовах конкретного підприємства, необхідно визначити: – метод обчислення собівартості; – калькуляційну одиницю.

Калькуляційна одиниця — це одиниця виміру, щодо якої розраховується собівартість (наприклад, 1 км пробігу, 1 тонно-кілометр, 1 пасажиро-кілометр, 1 рейс тощо). У Рекомендаціях № 65 не наведено переліку конкретних калькуляційних одиниць для автотранспорту, однак зазначено узагальнюючий показник — суму витрат, що припадає на 1 гривню доходу від перевезень (п. 46).

Найчастіше на практиці застосовуються два основні методи калькулювання собівартості перевезень:

- простий;
- позамовний.

Рекомендації № 65 також передбачають можливість використання нормативного методу (стандарт-костінг).

Нормативний метод (пп. 42–45 Рекомендацій № 65) передбачає складання нормативної (планової) калькуляції собівартості одиниці перевезень та загального обсягу робіт. Фактичну собівартість визначають шляхом зіставлення норм з фактичними даними та обчислення відхилень. Відхилення можуть бути як позитивними, так і негативними. Повноцінне впровадження цього методу потребує розвиненої системи нормування, тому на автотранспортних підприємствах його використовують нечасто [31].

Простий метод калькулювання застосовується у разі відносно однорідного виду діяльності, коли підприємство надає обмежений перелік послуг, а витрати за звітний період відносяться на загальний обсяг виконаної транспортної роботи (кілометри пробігу, тонно-кілометри, пасажиро-кілометри, години роботи тощо).

Наприклад, якщо ТОВ «Гілея» протягом місяця виконало 100 000 км пробігу автомобілем, а сума прямих операційних витрат становила 60 000 грн, то середня собівартість 1 км пробігу дорівнює:

$$60\,000 \text{ грн} : 100\,000 \text{ км} = 0,60 \text{ грн/км.}$$

Позамовний метод є найпоширенішим у практиці автотранспортних підприємств і застосовується у випадках, коли: – маршрути перевезень (пасажирських або вантажних) та тоннаж вантажів щоразу відрізняються; – використовуються різні марки і модифікації автомобілів чи автобусів; – до різних замовників застосовуються різні умови (вартість пального, рівень сервісу на маршруті тощо); – послуги мають виражені індивідуальні ознаки.

Незалежно від обраного методу калькуляції, рівень повноти включення витрат до собівартості може бути різним.

Виділяють два варіанти:

1. «Скорочена собівартість» — відповідає вимогам П(С)БО 16: до виробничої собівартості включаються лише прямі витрати (паливо, матеріали, оплата праці, інші прямі витрати) та розподілені загальновиробничі витрати. Адміністративні, збутові та інші операційні витрати не входять до виробничої собівартості, а покриваються за рахунок прибутку (рентабельності).

2. «Повна собівартість» — передбачає включення до собівартості не лише прямих та загальновиробничих витрат, а й адміністративних, збутових та інших операційних витрат, пов'язаних з основною діяльністю. Такий підхід нагадує систему калькулювання, що застосовувалась у плановій економіці, але залишається практично значущим у зв'язку з вимогами ціноутворення: до тарифу мають бути включені всі операційні витрати плюс норматив прибутку.

У першому випадку ціна автотранспортних послуг визначається за формулою:

$$Ц_{п} = C + P, \quad (2.1)$$

де: $C_{п}$ – ціна послуг;

С – собівартість;
Р – рентабельність.

Ціна автопослуг за другим варіантом визначається за формулою:

$$Ц_{п} = ПВ + НЗВВ + ІОВ + Р, \quad (2.2)$$

де: Ц_п – ціна послуг;
ПВ – прямі витрати;
НЗВВ – нерозподілені загальновиробничі витрати;
ІОВ – інші операційні витрати (адміністративні, збутові, інші операційні);
Р – рентабельність.

До розрахованої ціни (за будь-яким варіантом) додається податок на додану вартість у розмірі 20 % (за операціями, що не звільнені від оподаткування ПДВ), після чого визначається остаточна ціна, яка пред'являється замовникам автотранспортних послуг.

2.3 Облік доходів за даними ТОВ «Гілея»

Одним з базових принципів бухгалтерського (фінансового) обліку є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996, для визначення фінансового результату за звітний період необхідно порівняти доходи цього періоду з витратами, які були понесені для їх отримання. При цьому доходи та витрати відображаються в обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, а не в момент оплати.

Отже, у бухгалтерському обліку доходи й витрати фіксуються за принципом нарахування, незалежно від руху грошових коштів.

Дата виникнення доходу від надання автотранспортних послуг визначається на підставі первинних документів, що надходять до бухгалтерії: актів виконаних робіт, товарно-транспортних накладних, реєстрів реалізованих квитків тощо. Сам факт отримання оплати (надходження коштів) не впливає на дату визнання доходу в обліку, але підтверджує надходження економічних вигід та закриває заборгованість дебіторів.

Особливістю обліку доходів у сфері автоперевезень є те, що за окремими видами послуг дати надання послуги та одержання коштів можуть збігатися (наприклад, продаж квитків на автобусні рейси). У таких випадках метод нарахувань збігається з касовим методом [11].

Базою для достовірної оцінки доходів є затверджені тарифи на перевезення вантажів і пасажирів. Вони можуть бути як договірними (вільними), так і державними (регульованими). При відображенні доходу за надані послуги одночасно показується й пов'язана з ним собівартість. Для автотранспортних підприємств характерна відсутність незавершеного виробництва, тому витрати на перевезення, як правило, повністю включаються до собівартості послуг звітного періоду та впливають на фінансовий результат через рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік доходів від перевезень здійснюється на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», незалежно від того, чи є транспортні послуги основним або допоміжним видом діяльності. Для більшої деталізації підприємство може відкривати аналітичні субрахунки, наприклад:

- 7031 «Пасажирські перевезення»;
- 7032 «Вантажні перевезення» тощо.

Міжнародні (двосторонні та транзитні) перевезення вантажів і пасажирів здійснюються відповідно до міжнародних договорів України з автомобільних перевезень. Зокрема:

- українські перевізники можуть здійснювати пасажирські перевезення територією іноземних держав за наявності дозволів, виданих компетентними органами цих держав;

- іноземні перевізники мають право працювати на території України за умови отримання дозволів від Мінтрансу (Мінінфраструктури) України.

Вартість послуг з міжнародних перевезень за звітний місяць, як правило, оформлюється Актом приймання-здачі виконаних послуг. Такий акт є ключовим первинним документом, що підтверджує погоджений із замовником-нерезидентом обсяг виконаних транспортних послуг. Він складається на підставі відомостей про продаж квитків або аналогічного документа, який заповнює організатор перевезень — нерезидент. Один з примірників передається українському перевізнику (АТП). У міжнародній практиці нерезиденти часто замість актів застосовують рахунки-фактури (інвойси), які одночасно виконують функцію і розрахункового документа, і підтвердження факту надання послуг.

Головна відмінність оподаткування міжнародних перевезень від внутрішніх — одночасне застосування двох ставок ПДВ: 0 % та 20 %.

Законодавство з податку на додану вартість передбачає, що за нульовою ставкою оподатковуються операції з перевезення пасажирів та вантажів за межами митного кордону України, а саме:

- від пункту за межами державного кордону України до пункту здійснення митних процедур з випуску пасажирів/вантажів з-під митного контролю на митну територію України (включно з внутрішніми митницями);
- від пункту проведення митних процедур з випуску пасажирів/вантажів за межі митного кордону України (включно з внутрішніми митницями) до пункту за межами державного кордону України;
- між пунктами, що обидва розташовані поза межами митного кордону України.

Натомість послуги посередників (брокерів, агентів, комісіонерів), пов'язані з продажем транспортних квитків, оформленням договорів, рахунків на перевезення пасажирів чи вантажів, оподатковуються за повною ставкою ПДВ 20 %. Податок нараховується на вартість посередницьких послуг і включається до їх ціни.

Таким чином:

- у посередника-резидента уся сума отриманої винагороди оподатковується за ставкою 20 %;
- у перевізника-резидента ПДВ нараховується лише на ту частину вартості проїзду, що припадає на ділянку маршруту по території України (незалежно від валюти розрахунків);
- у перевізника-нерезидента оподатковується ПДВ частина доходу, що відповідає вартості проїзду по території України, зібраної через українські структури.

У зв'язку з цим міжнародні маршрути умовно ділять на дві частини:

- ділянка в межах України, що оподатковується за ставкою 20 %;
- ділянка за межами митного кордону України, що оподатковується за ставкою 0 %.

Ці особливості враховують під час розрахунку тарифів: у структурі тарифу заздалегідь визначається кілометраж, який підпадає під ставку 20 % та під ставку 0 %.

Для підтвердження виконаних перевезень використовуються такі основні документи:

- товарно-транспортні накладні;
- подорожні листи вантажного автомобіля;
- акти виконаних робіт;
- інші первинні документи згідно з характером операцій.

Товарно-транспортна накладна (ТТН) — основний документ для обліку руху товарно-матеріальних цінностей у дорозі, їх оприбуткування, списання та розрахунків за перевезення.

У міжнародному сполученні до товарно-транспортних документів належать:

- декларація відправника небезпечних вантажів;
- авіавантажна накладна (Air Waybill);
- міжнародна автомобільна накладна (CMR);

- залізнична накладна СМГС (УМВС);
- коносамент (Bill of Lading);
- накладна (СІМ);
- вантажний маніфест (Cargo Manifest).

Якщо перевезення здійснюються з використанням книжки МДП (TIR), оформленої згідно з Конвенцією МДП, ця книжка часто замінює необхідність заповнення СМР, оскільки спрощує митний контроль у дорозі.

У внутрішніх перевезеннях по Україні застосовують:

- товарно-транспортну накладну типової форми № 1-ТН;
- спеціалізовану форму № 1-ТН (спирт) з контрольним листом для перевезень спирту, алкоголю, тютюну (форма № 1-АТ);
- форму № 1-ТТН (хліб) — для хлібобулочних виробів;
- форму № 1-ТТН (МС) — для молочної сировини (як додаток до форми № 1-ТН).

ТТН є обов'язковим документом при перевезенні вантажів автотранспортом незалежно від форми власності, умов оплати, характеру перевезення (комерційне чи для власних потреб). Вона додається до подорожнього листа автомобіля.

Товарно-транспортну накладну виписує вантажовідправник на кожен поїздку автомобіля і для кожного вантажоодержувача окремо. Як правило, ТТН оформлюється у чотирьох примірниках:

1. Перший залишається у вантажовідправника та підтверджує списання ТМЦ.

2. Другий передається вантажоодержувачу та є підставою для оприбуткування товарів. 3–4. Третій і четвертий примірники водій передає вантажоодержувачу, який засвідчує їх своїм підписом та печаткою. Обидва примірники повертаються перевізнику:

- третій — надсилається замовникові автотранспорту для розрахунків;

- четвертий — залишається у перевізника як підстава для обліку транспортної роботи та нарахування заробітної плати водію.

Якщо перевозяться нетоварні вантажі (за якими не ведеться складський облік, але здійснюється вимір/зважування), ТТН можуть оформляти в трьох примірниках.

Заповнення ТТН форми № 1-ТН відбувається поетапно:

1. вантажовідправник заповнює частину даних до прибуття автомобіля;
2. після завантаження — вносить відомості про вантаж;
3. під час руху — відповідальна особа перевізника може вносити необхідні відмітки;
4. вантажоодержувач заповнює свою частину після приймання вантажу;
5. перевізник остаточно оформляє документ після завершення перевезення.

Міжнародна автомобільна накладна (CMR)

Використання CMR ґрунтується на положеннях Конвенції КДПГ (CMR). Її норми застосовуються до будь-якого договору автомобільного перевезення вантажів за винагороду, якщо місця завантаження та доставки знаходяться у двох різних країнах, з яких принаймні одна є учасницею Конвенції.

Накладна CMR складається у трьох примірниках, підписаних відправником і перевізником:

- перший — для відправника;
- другий — супроводжує вантаж у дорозі;
- третій — залишається у перевізника.

У разі, якщо вантаж завантажується на кілька автомобілів або містить різні види вантажів чи партій, може бути складено кілька накладних — окремо на кожну машину, вид вантажу чи партію.

Накладна CMR має містити, зокрема:

- місце і дату її складання;

- дані відправника, перевізника та одержувача;
- місце прийняття вантажу і місце доставки;
- характеристику вантажу, вид упаковки, кількість місць, маркування та масу;
- витрати, пов'язані з перевезенням;
- інструкції з митного оформлення тощо.

За потреби зазначаються додаткові умови (про заборону перевантаження, інструкції щодо страхування вантажу, перелік переданих документів тощо).

Оформлені ТТН та CMR включаються до документообігу:

- відправника — для обліку відвантаження;
- одержувача — для оприбуткування;
- експедитора/перевізника — для обліку наданих послуг і розрахунків.

Подорожній лист вантажного автомобіля є обов'язковим документом для автотранспортних підприємств України. Застосовується типова форма № 2, затверджена наказом Мінтрансу та Мінстату. Лист виписується на один рейс в одному примірнику.

У ньому фіксуються:

- завдання водієві;
- показники роботи автомобіля і водія;
- дані про рух пального.

Документ, заповнений диспетчером або іншою уповноваженою особою, передається до бухгалтерії, де перевіряється його правильність і на підставі даних подорожнього листа:

- нараховується заробітна плата водію;
- визначається обсяг виконаних робіт;
- контролюється списання палива.

Для міжнародних перевезень використовується окрема форма подорожнього листа вантажного автомобіля в міжнародному сполученні.

Акт виконаних робіт (послуг) формально не є обов'язковим за відомчими наказами Мінтрансу, але широко застосовується в практиці взаємовідносин між

перевізником та замовником. Відповідно до вимог Податкового кодексу та облікової практики:

- для перевізника акт підтверджує дохід від послуг;
- для замовника — є підставою для визнання витрат.

Форма акта може бути довільною, головне — наявність усіх обов'язкових реквізитів первинного документа.

Підприємство самостійно формує систему аналітичних реєстрів обліку доходів. Аналітичний облік може вестися за такими об'єктами: автомобіль, структурний підрозділ, рейс, маршрут, вид перевезень тощо. Обраний порядок деталізації закріплюється в наказі про облікову політику ТОВ «Гілея».

Міжнародні автомобільні перевезення вантажів умовно поділяють на:

- перевезення з використанням книжки МДП (TIR) відповідно до Митної конвенції про міжнародні перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП;
- перевезення без застосування книжки МДП, але з оформленням СМР.

Конвенція МДП діє в Україні з 1982 року. Практичні роз'яснення надає Асоціація міжнародних автомобільних перевізників України (АСМАП). Норми Конвенції МДП застосовуються до перевезень, що здійснюються транспортними засобами, які доставляють вантаж без проміжного перевантаження від митниці відправлення до митниці призначення, з перетином одного або кількох кордонів.

Реалізація положень Конвенції МДП у митній системі України здійснюється відповідно до Порядку № 755, затвердженого Держмитслужбою.

Найчастіше перевезення в межах країн СНД здійснюються без книжки МДП, але з обов'язковим оформленням накладної СМР.

До дозвільних документів для міжнародних перевезень належать:

- ліцензія на право здійснення міжнародних перевезень;
- Свідоцтво про допущення транспортного засобу до перевезення вантажів під митними печатками і пломбами;
- книжка МДП (TIR).

Витрати на придбання ліцензії:

- у податковому обліку відносяться до складу інших витрат;
- у бухгалтерському обліку – до адміністративних або інших операційних витрат (залежно від застосовуваного класу рахунків).

Свідоцтво видається митницею, у зоні діяльності якої перевізник зареєстрований як суб'єкт ЗЕД, на кожен транспортний засіб. Строк його дії — 2 роки. Оригінал Свідоцтва повинен постійно знаходитися в автомобілі під час міжнародного рейсу.

Книжка МДП (Garnet TIR) є гарантійним документом, що підтверджує зобов'язання щодо доставки вантажу до митниці призначення та сплати можливих митних платежів. Вона заповнюється за вимогами Порядку № 755.

Одна книжка може оформлюватися:

- на один транспортний засіб;
- на автопоїзд (склад транспортних засобів);
- на кілька контейнерів, завантажених на один транспортний засіб чи склад.

Отримані ТОВ «Гілея» доходи від надання транспортних послуг та інші доходи відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за формою №2 та Примітках до фінансової звітності (ф. № 5) за наступними рядками[1-5]:

2000 «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». У цьому рядку показується дохід від реалізації продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг, у тому числі доходи від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості. Показник визначається за мінусом наданих покупцям знижок, вартості повернутих товарів, сум доходів, що відповідно до договорів належать комітентам (принципалам тощо), а також сум податків і зборів.

Для заповнення використовують обороти за дебетом рахунків 701, 702, 703 у кореспонденції з кредитом рахунка 791 за вирахуванням оборотів за дебетом рахунка 791 у кореспонденції з кредитом рахунка 704.

2010 «Чисті зароблені страхові премії». У цьому та наступних додаткових рядках (2011–2024) страхові компанії відображають суму страхових премій за договорами страхування і перестраховування, що належить страховикові протягом звітного періоду. Цей показник визначається з урахуванням зміни резерву незароблених премій (без частки перестраховиків) та зменшується на суму страхових премій, повернених страхувальникам і перестраховальникам. Значення цього рядка враховується при визначенні валового прибутку (збитку) і розраховується за формулою:

$$p. 2011 - p. 2012 - p. 2013 + p. 2014 \text{ (за умови заповнення всіх зазначених рядків),} \quad (2.3)$$

2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» У цьому рядку наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг та/або собівартість реалізованих товарів. Для окремих видів діяльності передбачено спеціальний порядок відображення витрат (зокрема, для операцій з цінними паперами або діяльності з випуску та проведення лотерей). Показник визначають на підставі оборотів за кредитом рахунка 90 у кореспонденції з дебетом рахунка 791.

2070 «Чисті понесені збитки за страховими виплатами» У цьому рядку страхові компанії відображають різницю між сумою страхових виплат і часткою відшкодування, що підлягає отриманню від перестраховиків. Отримані дані враховують при визначенні валового фінансового результату.

2090 «Валовий прибуток» і 2095 «Валовий збиток» Показники визначаються як різниця між чистим доходом від реалізації та собівартістю реалізованої продукції з урахуванням сум додаткових рядків. Розрахунок здійснюється за формулою:

$$p. 2000 + p. 2010 - p. 2050 + p. 2070, \quad (2.4)$$

Додатне значення відображається у рядку 2090, від'ємне — у рядку 2095.

2105 «Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань»

У цьому рядку страхові організації показують фінансовий результат від зміни величини резервів довгострокових зобов'язань і відповідної частки перестраховиків, за винятком курсових різниць та операцій з дочірніми підприємствами. Показник використовується при визначенні результату операційної діяльності.

2110 «Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів»

Відображається фінансовий результат, отриманий унаслідок зміни інших страхових резервів, за винятком курсових різниць та операцій з дочірніми підприємствами. Дані враховуються при визначенні операційного фінансового результату.

2111 «Зміна інших страхових резервів, валова сума».

2112 «Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах».

2120 «Інші операційні доходи». У цьому рядку узагальнюються доходи від операційної діяльності, що не належать до чистого доходу від реалізації. Сюди включаються доходи від оренди, операційних курсових різниць, відшкодування списаних активів, реалізації оборотних і необоротних активів, штрафи, пені, неустойки та інші аналогічні надходження. Для заповнення використовують обороти за дебетом рахунка 71 у кореспонденції з кредитом рахунка 791.

2121 «Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю» Відображається дохід, отриманий унаслідок переоцінки активів, що обліковуються за справедливою вартістю. Показник визначається за оборотами відповідних рахунків активів у кореспонденції з кредитом рахунка 710.

2123 «Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування».

Відображається дохід, пов'язаний із використанням податково звільнених коштів на визначені законодавством цілі.

2130 «Адміністративні витрати». У цьому рядку узагальнюються витрати, пов'язані з управлінням і загальногосподарським обслуговуванням

підприємства. Показник формують на підставі оборотів за дебетом рахунка 791 і кредитом рахунка 92.

2150 «Витрати на збут». Відображаються витрати, безпосередньо пов'язані з реалізацією продукції або товарів, зокрема витрати на рекламу, транспортування та утримання підрозділів збуту. Дані визначають за оборотами рахунка 93.

2180 «Інші операційні витрати». У цьому рядку відображаються витрати, що виникають у процесі операційної діяльності, але не включаються до собівартості реалізованої продукції. Показник визначається за оборотами рахунка 94 у кореспонденції з рахунком 791.

2181 «Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю». Відображаються витрати, пов'язані зі зменшенням справедливої вартості відповідних активів.

2190 «Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток». Показується позитивне значення фінансового результату операційної діяльності, визначене за встановленими формулами.

2195 «Фінансовий результат від операційної діяльності: збиток». Відображається від'ємне значення фінансового результату операційної діяльності.

2200 «Дохід від участі в капіталі». У цьому рядку наводиться дохід від інвестицій у підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

2220 «Інші фінансові доходи». Відображаються доходи у вигляді дивідендів, відсотків та інших надходжень від фінансових інвестицій.

2240 «Інші доходи». Узагальнюються доходи, що виникають у процесі господарської діяльності, але не належать до операційної діяльності.

2241 «Дохід від благодійної допомоги». Відображається сума доходу, отриманого у вигляді благодійної допомоги, звільненої від оподаткування ПДВ.

2250 «Фінансові витрати». Показуються витрати, пов'язані з обслуговуванням залучених коштів, зокрема витрати на проценти.

2255 «Втрати від участі в капіталі». Відображається збиток від інвестицій, облік яких здійснюється методом участі в капіталі.

2270 «Інші витрати». Наведено витрати, що не пов'язані з операційною діяльністю підприємства та не належать до фінансових витрат.

2275 «Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті». Відображається фінансовий результат, визначений відповідно до вимог НП(С)БО 22.

2290 «Фінансовий результат до оподаткування: прибуток». Показується позитивне значення фінансового результату до оподаткування.

2295 «Фінансовий результат до оподаткування: збиток». Відображається від'ємне значення фінансового результату до оподаткування.

2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток». У цьому рядку наводиться сума витрат або доходів з податку на прибуток відповідно до вимог НП(С)БО 17.

2305 «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування». Відображається фінансовий результат від припиненої діяльності після оподаткування.

2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток». Показується остаточний позитивний фінансовий результат звітного періоду.

2355 «Чистий фінансовий результат: збиток». Відображається остаточний від'ємний фінансовий результат звітного періоду.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток з джерелом походження як в Україні, так і за її межами. Він визначається як доходи звітного періоду мінус собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) та інші витрати звітного періоду.

Кодексом встановлено порядок визнання доходів та їх склад. Доходи включаються до бази оподаткування за датою, визначеною для відповідного виду операцій, на підставі належним чином оформлених документів.

Датою визнання доходу від надання послуг є дата складання акта або іншого документа, що підтверджує факт надання послуг (виконання робіт).

Для автоперевезень такими документами, з урахуванням специфіки перевезень, є:

- акт приймання-передачі виконаних робіт (для вантажних перевезень);
- акт приймання-передачі виконаних транспортних пасажирських послуг (для перевізника — АТП);
- акт виконаних автостанційних послуг (для автостанцій, вокзалів);
- акт виконаних послуг зі збирання страхових внесків (для страхової компанії).

Доходи підприємства з метою оподаткування поділяються на:

- доходи від операційної діяльності;
- інші доходи.

Не включаються до складу оподатковуваних доходів, зокрема:

- суми попередньої оплати (авансів);
- суми ПДВ, нарахованого на вартість реалізованих товарів, робіт, послуг (якщо підприємство є платником ПДВ).

Доходи визнаються на підставі первинних документів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена законодавством і правилами ведення бухгалтерського обліку. Суми, вже включені до складу доходів, не можуть повторно включатися до об'єкта оподаткування.

Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше за суму фактичної компенсації, отриманої в будь-якій формі, і включає:

- дохід від реалізації послуг (перевезень);
- винагороди за посередницькими договорами (комісія, агентська винагорода, повірений тощо).

Кодексом також встановлено особливий порядок визнання доходів для окремих категорій платників або специфічних операцій (фінансові операції, довгострокові контракти тощо).

Ключова податкова особливість міжнародних вантажних перевезень, порівняно з внутрішніми, полягає в застосуванні двох ставок ПДВ — 0 % і 20 % до різних частин одного і того самого перевезення.

За ставкою 0 % оподатковуються послуги з перевезення пасажирів і вантажів за межами митного кордону України (від/до митниці випуску, а також між пунктами, що знаходяться за межами митного кордону).

Підставою для застосування нульової ставки є наявність документів, що підтверджують факт міжнародного перевезення, а саме:

- книжка МДП з відмітками митниць про перетин кордону;
- накладна CMR з відбитками митних органів;
- за потреби — копія 5-го аркуша вантажної митної декларації (ВМД) з усіма необхідними відмітками.

Частина вартості перевезення, що стосується ділянки маршруту по території України, оподатковується за ставкою 20 %.

3 ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ТА АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР У МІЖНАРОДНИХ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПЕРЕВЕЗЕННЯХ

3.1 Порядок відображення міжнародних автотранспортних перевезень на прикладі ТОВ «Гілея»

Початок ХХІ ст. ознаменував якісно новий етап розвитку транспортної системи України. Після вступу України до Світової організації торгівлі значно зросло значення раціональної організації міжнародних перевезень та коректного відображення відповідних операцій у бухгалтерському обліку. Своєчасні, надійні та якісні поставки формують основу стабільної економічної інфраструктури, забезпечують ефективне функціонування господарського комплексу та сприяють виходу автотранспортних підприємств на світовий ринок транспортних послуг.

Сьогодні в Україні сформовано розгалужену мережу транспортних шляхів і наявний достатній парк різних видів транспорту. У сфері зовнішньоекономічної діяльності провідне місце належить саме автомобільному транспорту: за результатами досліджень близько 67 % перевезень здійснюється автотранспортом.

Міжнародні автомобільні перевезення вантажів — це здійснення транспортних послуг за винагороду в ситуації, коли пункт приймання вантажу та пункт його доставки розташовані на територіях різних держав. Такі операції відображаються у бухгалтерському обліку як у перевізника, так і у власника вантажу (замовника послуг).

Відображення операцій з перевезення на рахунках розпочинається з настання однієї з двох «перших подій»:

- фактичного надання послуг з перевезення вантажу;
- або перерахування попередньої оплати (авансу) перевізнику.

Якщо першою подією є надання послуг, у перевізника виникає зобов'язання забезпечити подачу транспортного засобу під завантаження, перевезти вантаж до пункту призначення згідно з умовами договору і в подальшому отримати дохід від наданих послуг. Усі витрати, пов'язані з підготовкою й використанням транспортного засобу, включаються до собівартості такого перевезення [15].

У замовника (власника товару), який укладає договір на перевезення, у момент отримання послуг виникає зобов'язання оплатити їх вартість. Такі суми відносяться в обліку до витрат на збут (дебет рахунка 93 «Витрати на збут»).

Оскільки оплата за перевезення здійснюється після оприбуткування товару, заборгованість перед перевізником є монетарною, тобто підлягає погашенню грошовими коштами. Відповідно, на кінець звітної періоду й на дату погашення такої заборгованості визначаються курсові різниці:

- у разі зростання курсу іноземної валюти виникає негативна курсова різниця, яка відображається за дебетом субрахунка 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

- у разі зниження курсу — позитивна курсова різниця, яку показують за кредитом субрахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Відповідно до законодавства України про ПДВ, до послуг з міжнародних перевезень вантажів застосовуються дві ставки:

- 20 % — якщо перевізник здійснює перевезення вантажу по території України;

- 0 % — якщо йдеться про послуги з перевезення вантажів за межами митного кордону України, за наявності документів, що підтверджують факт здійснення міжнародного перевезення.

Базою оподаткування ПДВ виступає договірна вартість транспортних послуг, визначена в укладеному договорі.

Отже, надання послуг перевезення, першою подією є послуга. Тому, підприємство ТОВ «Гілея» надає ТОВ «Дельта» послуги з перевезення товару за маршрутом м. Хмельницький — м. Краків (Республіка Польща).

Пробіг по території України становить 500 км, вартість цієї частини перевезення — 100 дол. США за курсом НБУ на дату підписання акта виконаних робіт 42,00 грн/дол. Пробіг за межами України — 300 км, вартість перевезення на цій ділянці — 70 дол. США за курсом НБУ 42,02 грн/дол. Загальна вартість перевезення становить 170 дол. США.

Далі операції з точки зору перевізника відображаються за допомогою кореспонденції рахунків (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Бухгалтерський облік операцій з надання послуг автоперевезення за даними ТОВ «Гілея»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
У перевізника			
Відображено дохід від надання послуг 170\$*42,00	361	703	7140
Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ (100\$ *42,00)*20%	703	641	1428
Отримано оплату за надані послуги 170\$*42,02 грн.	312	361	7143,4
Відображено на момент погашення позитивну курсову різницю за монетарною заборгованістю 170\$* (42,02-42,00)	361	714	3,4

Якщо першою подією є попередня оплата (аванс) перевізнику в рахунок майбутніх послуг, у перевізника виникає зобов'язання перед замовником доставити вантаж (кредит рахунка 681 «Розрахунки за авансами одержаними»). Сума авансу перераховується у гривню за курсом НБУ на дату його отримання. Надалі при визнанні доходу курсові різниці по цьому авансу не розраховують, оскільки така заборгованість має немонетарний характер і погашається не грошима, а наданням послуги (закриттям зобов'язання).

У податковому обліку для визначення ПДВ за такою операцією застосовують ті самі ставки, що і в попередньому випадку: 0 % або 20 %

залежно від того, яка частина послуги припадає на територію України, а яка — за її межами.

Якщо ж першою подією є попередня оплата, то за умовами договору ТОВ «Гілея» 10 березня поточного року отримало від «Kozar» (Республіка Польща) аванс у сумі 170 дол. США. Курс НБУ — 42,00 грн/дол. Вартість перевезення:

- по території України — 100 дол. США;
- за межами України — 70 дол. США.

Товар доставлено 11 березня за курсом НБУ 42,02 грн/дол.

У бухгалтерському обліку перевізника господарські операції з відображення авансу, ПДВ та наданих послуг відображаються за відповідними проводками:

Таблиця 3.2 – Відображення операцій з оплати послуг за даними ТОВ «КТК Транс»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
У перевізника			
Отримано передоплату за послуги 170\$*42,00	311	681	7140
Нараховано суму податкові зобов'язання з ПДВ (100\$ *42,02)*20%	643	641	840,4
Надано послуги з доставки товарів.	361	703	7140
Відображено розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	703	643	840,4
Проведено взаємозалік по одержаних авансах	681	361	7140

З наведених прикладів видно, що при відображенні міжнародних автоперевезень у обліку перевізника необхідно враховувати:

- особливості оподаткування ПДВ (поділ на ділянки з 0 % і 20 %);
- тип першої події (надання послуг або отримання авансу);
- характер заборгованості (монетарна чи немонетарна) і, відповідно, необхідність або відсутність необхідності нараховувати курсові різниці.

Перевезення експортного вантажу. Транспортне підприємство з м. Хмельницького уклало договір з торговельним підприємством на доставку вантажу за маршрутом: Запоріжжя — Дніпропетровськ — Варшава (Польща) — Дніпропетровськ.

- Навантаження вантажу відбувається в м. Запоріжжі.
- Митне оформлення — у м. Дніпропетровську (внутрішня митниця).
- Кінцевий пункт доставки — м. Варшава (Польща).
- Пункт перетину кордону України з Польщею — м. Чоп.
- Загальна вартість транспортних послуг — 11 440 грн.

Щоб коректно відобразити в обліку операції з міжнародного перевезення експортного вантажу, маршрут поділяють на відрізки, які оподатковуються ПДВ за різними ставками.

Ділянка 1. Хмельницький — Запоріжжя — Хмельницький. Вартість цієї частини маршруту — 4754 грн (у т. ч. ПДВ — 951 грн). До моменту прибуття завантаженого автомобіля на внутрішню митницю в Дніпропетровську (де оформлюється ВМД на експорт), послуги вважаються такими, що надаються на території України, отже, обкладаються ПДВ за ставкою 20 %.

Ділянка 2. Дніпропетровськ — Чоп — Варшава — Дніпропетровськ. Вартість перевезення на цьому відрізку — 11 200 грн. Відповідно до ст. 43 Митного кодексу України, митний контроль при експорті товарів починається з моменту пред'явлення товару і транспортного засобу до оформлення та декларування і триває до перетину митного кордону. Частина маршруту від внутрішньої митниці до пункту перетину кордону й далі до м. Варшави (та зворотний шлях) розглядається як міжнародне перевезення, що оподатковується ПДВ за ставкою 0 %, оскільки послуга фактично надається за межами митного кордону України.

Порядок відображення цих операцій у бухобліку перевізника наведено в табл. 3.3 .

Таблиця 3.3 – Відображення операцій з міжнародних вантажних перевезень у підприємства-перевізника

Зміст операції	Проведення на рахунках		Сума, грн
	Дт	Кт	
Отримано суму авансу від замовника за транспортну послугу: - частина вартості обкладається ПДВ за ставкою 20%	311	681	4754
- частина вартості обкладається ПДВ за ставкою 0%	311	681	11 200
Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ за ставкою 20% (4754 : 6)	643	641	792
Відображено суму доходу від реалізації транспортних послуг	681	703	15 954
Відображено розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	703	643	792
Списано на собівартість реалізації витрати (сума умовна)	903	23	9 700
Віднесено на фінансовий результат: - сума доходу від реалізації транспортних послуг	703	79	15 954
- собівартість реалізованих послуг	79	903	9 700

Приклад перевезення імпортного вантажу за даними ТОВ «Гілея» (м. Хмельницький) уклало договір з українським торговельним підприємством на доставку вантажу з м. Кишинів (Молдова) за маршрутом: Хмельницький — Кишинів — Хмельницький.

Порожній автомобіль виїжджає з території підприємства в м. Хмельницькому, проходить через внутрішню митницю (оформлення документів на випуск транспортного засобу за кордон), далі — до кордону України, після чого прямує до Кишинева, завантажує вантаж і повертається назад з дотриманням процедур митного контролю.

Умовно маршрут також поділяють на дві податкові ділянки:

1. Від підприємства-перевізника до внутрішньої митниці (і зворотний шлях від митниці до Хмельницького після завершення митного оформлення).

Вартість послуг на цій ділянці оподатковується ПДВ за ставкою 20 %, як на послуги, надані на території України.

2. Від внутрішньої митниці до кордону України, далі до м. Кишинів і назад до внутрішньої митниці, де оформлюється імпортна ВМД та здійснюється випуск товару з-під митного контролю. Вартість транспортування на цій ділянці оподатковується за ставкою 0 %, оскільки послуги фактично надаються за межами митного кордону України.

Бухгалтерські проведення за такими операціями аналогічні тим, що наведені в табл. 2.5 для експорту; відмінність полягає лише в напрямку руху вантажу та товарному статусі (імпорт замість експорту).

Операції розрахунків із замовниками-резидентами за перевезення експортних та імпорتنих вантажів у бухгалтерському обліку відображаються таким чином:

Рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними» Використовується, якщо першою подією є отримання авансу від замовника на перевезення:

Дт 311 Кт 681 — отримано кошти як аванс; у подальшому 681 закривається на рахунок 361 або 703 (Дт 681 Кт 361 / 703) залежно від прийнятої схеми відображення.

Рахунок 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» Застосовується, якщо першою подією є надання послуг (виписка рахунка-фактури та складання акта виконаних робіт):

Дт 361 Кт 703 — визнання доходу від наданих послуг.

У випадку, коли замовником є нерезидент, замість рахунка 361 використовується субрахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», при цьому логіка визнання доходу і відображення ПДВ аналогічна, з урахуванням особливостей валютних операцій та курсових різниць.

3.2 Покращення системи аудиту як інструмент підвищення ефективності діяльності ТОВ «Гілея»

Специфічний характер надання автотранспортних послуг істотно впливає на побудову системи бухгалтерського обліку, а отже – обумовлює необхідність застосування спеціальних аудиторських процедур під час перевірки транспортних підприємств. Організація аудиту на автотранспорті визначається особливостями автотранспортного виробничого процесу, серед яких:

- по-перше, результатом надання автотранспортних послуг не є оприбуткування матеріальних цінностей як готової продукції;
- по-друге, перевезення здійснюються різними видами та типами автотранспортних засобів;
- по-третє, діяльність у сфері автомобільних перевезень регулюється значною кількістю галузевих і надвідомчих нормативно-правових актів та контролюється відповідними органами державного нагляду;
- по-четверте, існує специфіка технічного обслуговування транспортних засобів і системи контролю за роботою водіїв.

З урахуванням цього методика аудиту автотранспортних операцій потребує поглибленого опрацювання та розробки напрямів її вдосконалення.

Як відомо, автомобільний транспорт залежно від мети його використання поділяється на:

- транспорт загального користування;
- відомчий автотранспорт;
- індивідуальний автотранспорт.

Транспорт загального користування призначений для задоволення потреб населення та суб'єктів господарювання в перевезеннях. Транспортні засоби підприємств, установ і організацій, що експлуатуються виключно для власних потреб, відносять до відомчого автотранспорту. Транспортні засоби фізичних осіб, які використовуються тільки для їхніх особистих потреб, належать до

індивідуального автотранспорту. Перевезення, у свою чергу, поділяються на вантажні та пасажирські.

Нормативну основу функціонування автомобільного транспорту загального користування становлять Закон України «Про транспорт» [14], Закон України «Про автомобільний транспорт» [25], Закон України «Про дорожній рух» [36] та інші законодавчі й підзаконні акти. Ці документи регламентують порядок організації перевезень пасажирів і вантажів, правила сертифікації транспортних засобів і запасних частин, вимоги до ліцензування транспортних послуг, укладення договорів перевезення, визначають завдання системи державного контролю на автотранспорті, статус персоналу, засади організації та експлуатації автотранспорту, а також права, обов'язки й відповідальність власників транспортних засобів та інших учасників перевізного процесу.

У ході аудиторської перевірки фахівець повинен, зокрема, перевірити наявність ліцензій на здійснення перевезень пасажирів та вантажів автомобільним транспортом загального користування, а також надання послуг таксі, відповідно до вимог Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [7]. Додатково аудитор оцінює правильність і своєчасність відображення в обліку самих ліцензій та ліцензійних карток на кожний транспортний засіб, що підтверджують його відповідність ліцензійним умовам.

Особливу увагу слід звернути на наявність у водія всіх обов'язкових документів під час перевезень, а саме:

- посвідчення водія відповідної категорії та талона;
- реєстраційного документа на транспортний засіб;
- поліса (сертифіката) обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів;
- ліцензійної картки на автомобіль;
- дорожнього листа автомобіля;

- товарно-транспортної накладної та інших документів — при вантажних перевезеннях;
- квитково-касового листа, схеми маршруту, розкладу руху, таблиці вартості проїзду — при пасажирських перевезеннях.

Ключовим первинним документом для автотранспортних підприємств є подорожній лист, за яким формується інформація про обсяги виконаної роботи, витрати пального, нарахування заробітної плати водіям, а також здійснюються розрахунки із замовниками.

Залежно від виду сполучення та характеру перевезень використовують:

- подорожній лист вантажного автомобіля в міжнародному сполученні (типова форма № 1 (міжнародна));
- подорожній лист вантажного автомобіля для міжміських перевезень (типова форма № 2);
- подорожній лист службового легкового автомобіля (типова форма № 3);
- подорожні листи для перевезення пасажирів автобусами (типові форми № 1-АП, № 2-АП).

Під час перевірки встановлюють відповідність даних про обсяги перевезених вантажів (у тоннах) та виконаних робіт (у тонно-кілометрах) у подорожніх листах даним товарно-транспортних накладних (форма № 1-ТН).

Перевіряючи правильність оформлення товарно-транспортних накладних, аудитор повинен впевнитися, що:

- накладні оформлені на кожну поїздку автомобіля;
- усі обов'язкові реквізити заповнені коректно;
- забезпечено повноту відображення руху цінностей та можливість правильних розрахунків за виконані перевезення.

Далі аудитор оцінює правильність укладення договорів перевезення вантажів із замовниками та заявок, а в разі пасажирських перевезень громадським транспортом — оформлення державних замовлень і контрактів, які укладають щорічно.

Під час аналізу організації пасажирських перевезень особливу увагу слід приділити наявності паспорта маршруту, який повинен містити: дату відкриття маршруту, схему та основні характеристики, розклад руху, акт виміру довжини маршруту і випробного рейсу, таблицю вартості проїзду тощо. Також аудитор перевіряє наявність та належне оформлення первинних документів, що підтверджують обсяг пасажирських перевезень, зокрема:

- пасажирських квитків;
- довгострокових договорів на перевезення організованих груп дітей або разових договорів-заявок;
- зовнішньоекономічних договорів про спільну діяльність у сфері міжнародних пасажирських перевезень;
- довгострокових і разових договорів на перевезення туристів;
- договорів про спільну діяльність, пов'язану з обслуговуванням пасажирів автотранспортом.

При контролі правильності формування виручки від пасажирських перевезень і перевезення багажу аудитор має:

- перевірити правомірність встановлення тарифів на послуги, які підлягають державному регулюванню;
- підтвердити використання типових форм пасажирських квитків, затверджених на законодавчому рівні;
- оцінити організацію аналітичного обліку квитків і готівкових коштів, отриманих за перевезення пасажирів і багажу.

Додатково перевіряється правильність ведення «Книги обліку руху квитків» та «Квитково-облікових листів».

Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності автотранспортного підприємства повинна враховувати специфіку відображення окремих господарських операцій в обліку.

Зокрема, у ході перевірки необхідно встановити правильність формування та відображення в обліку специфічних витрат, пов'язаних з

обов'язковими видами страхування, визначеними чинним законодавством. До найбільш поширених видів страхування на автотранспорті належать:

- особисте страхування від нещасних випадків у транспортних організаціях;
- особисте страхування водіїв, які працюють не в транспортних організаціях;
- страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів – як фізичних, так і юридичних осіб.

Особисте страхування в автотранспортних організаціях охоплює пасажирів та окремі категорії працівників і передбачає виплати у випадку загибелі, смерті, травм, що призвели до інвалідності або тимчасової втрати працездатності. Перевіряючи ці витрати, аудитор має оцінити правильність розрахунку страхових платежів та їх правомірність включення до поточних витрат відповідного періоду залежно від строку дії страхового полісу.

Окремий блок питань стосується витрат на технічне обслуговування та ремонт транспортних засобів, порядок відображення яких регламентовано спеціальними нормативними документами [18]. При цьому аудитор повинен чітко відрізняти:

- технічне обслуговування — комплекс операцій з підтримання працездатності та справності автомобіля під час його експлуатації, зберігання і транспортування;
- ремонт — комплекс робіт із відновлення працездатності або ресурсу автомобіля чи його вузлів.

У процесі перевірки важливо встановити вид ремонту (поточний чи капітальний). Поточний ремонт забезпечує підтримання або відновлення працездатності автотранспорту й передбачає заміну або відновлення окремих деталей. Капітальний ремонт спрямований на відновлення справності та ресурсу автомобіля в цілому і пов'язаний із заміною чи відновленням, у разі потреби, базових елементів. При цьому витрати на заміну шин і акумуляторних батарей не повинні включатися до складу витрат на ремонт.

Документальна перевірка зазначених витрат має на меті з'ясувати правильність кореспонденції рахунків щодо операцій ремонту — як тих, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід (модернізація, реконструкція), так і тих, що лише підтримують об'єкт у робочому стані (наприклад, заміна двигуна без покращення характеристик).

З огляду на значну питому вагу вартості пального та мастильних матеріалів у структурі витрат автотранспортних підприємств, аудитор повинен уважно перевірити порядок застосування норм витрат палива та мастильних матеріалів, затверджених наказом Міністерства транспорту України № 43 від 10.02.1998 р.

Норми витрат палива та ММ використовуються для:

- планування потреби підприємства в паливно-мастильних матеріалах;
- контролю за їх використанням;
- формування відповідної звітності.

Норма витрати палива — це встановлена допустима кількість пального, що споживається за певних умов експлуатації автомобіля. Вона складається з базових лінійних норм, визначених за моделями автомобілів, і системи додаткових нормативів та коригуючих коефіцієнтів, які враховують обсяги транспортної роботи, дорожні, кліматичні та інші умови використання транспорту.

Тому аудитор має перевірити, чи коректно підприємство застосовує:

- базові норми для відповідних моделей автомобілів;
- норми на виконання транспортної роботи (додаткові витрати при русі з вантажем);
- норми на 1 т спорядженої маси (при зміні маси автомобіля із причепом або напівпричепом);
- норми на їзду з вантажем (збільшення витрат через маневрування, завантаження/розвантаження);
- норми на пробіг при виконанні спеціальної роботи;
- норми на роботу спеціального обладнання та автономних обігрівачів;

- коригуючі коефіцієнти використання.

Коректність застосування цих норм безпосередньо впливає на визначення фінансового результату, оскільки витрати на паливно-мастильні матеріали є однією з основних складових собівартості послуг.

Під час вивчення документів, пов'язаних зі списанням пального, аудитор має:

- перевірити правильність оформлення подорожніх листів, наявність і повноту обов'язкових реквізитів;
- зіставити фактичний пробіг автомобіля (за подорожніми листами) із установленими нормами витрат палива для конкретної моделі;
- провести перерахунок фактичної витрати пального та порівняти результати з даними аналітичного обліку списання паливно-мастильних матеріалів.

Аудиту підлягають також операції зі списання запасних частин. Необхідно визначити, куди саме спрямовано використання запчастин — на ремонт транспортних засобів чи для технічного обслуговування. При цьому перевіряють:

- правильність оформлення лімітно-забірних карток або вимог;
- наявність установлених лімітів відпуску запчастин у кількісному та вартісному вимірі.

Окремо аналізується порядок списання акумуляторних батарей і шин. Аудитор повинен перевірити:

- наявність в оперативному обліку індивідуальних номерів кожної шини та акумулятора;
- правомірність застосування норм їхнього списання відповідно до Норм експлуатації пробігу автомобільних шин [10] та Правил нагляду і підтримання в робочому стані стартерних свинцево-кислотних акумуляторних батарей НД 7214 у 95120-157-97 [11].

Особливо ретельно вивчається порядок заміни акумуляторів вантажних автомобілів: строк їх служби не повинен перевищувати 2,5 року або пробіг

автомобіля понад 110 тис. км, що має підтверджуватися даними подорожніх листів.

Важливим напрямом аудиту є перевірка організації праці водіїв. Аудитор аналізує:

- дотримання норм тривалості робочого та вільного часу;
- порядок складання графіків змінності відповідно до Положення про робочий час і час відпочинку водіїв автотранспортних засобів [12].

Оцінка доцільності та законності організації праці водіїв здійснюється на основі аналізу обліку робочого часу. Необхідно:

- перевірити відповідність умов праці вимогам ст. 12 Закону України «Про дорожній рух» [6];
- проаналізувати включення до робочого часу:
 - фактичного часу перебування водія в дорозі (за відмітками в подорожніх листах);
 - часу передрейсового медичного огляду (до 5 хвилин на зміну);
 - часу підготовчо-заклучних робіт до виїзду в рейс і після повернення;
 - перерв для відпочинку, передбачених графіком руху;
 - часу зупинок для огляду транспортного засобу, навантаження та розвантаження;
- простоїв не з вини водія.

Документальною перевіркою встановлюється правильність формування витрат на оплату праці водіїв, законність застосування доплат і надбавок відповідно до чинного законодавства.

Водночас методичне забезпечення зовнішнього аудиту в Україні потребує подальшої розбудови як у теоретичному, так і в прикладному аспектах. Зокрема, методики аудиту доцільно розробляти диференційовано — за видами діяльності підприємств, враховуючи особливості окремих галузей національної економіки.

Перспективними напрямами подальших досліджень є:

- створення галузевих методик аудиту (зокрема для транспортної сфери);

- розробка тестів для оцінювання системи внутрішнього контролю;
- формування типових форм робочих документів аудитора;
- удосконалення методичних підходів до перевірки підприємств різних галузей з урахуванням національних та міжнародних стандартів аудиту.

3.3 Внутрішній аудит витрат як інструмент удосконалення обліку на автотранспортних підприємствах

Розвиток економічних відносин в Україні, ускладнення господарських операцій, інтенсифікація виробництва та стале зростання потреби в перевезенні вантажів і пасажирів зумовлюють підвищення ролі автотранспортних підприємств. Підприємства автомобільного транспорту забезпечують близько 33,2 % загального обсягу спожитих транспортних послуг. Відтак підвищення результативності їх діяльності, зниження собівартості перевезень за умови поліпшення якості обслуговування є ключовими чинниками зміцнення конкурентоспроможності автотранспортної галузі.

Суспільні трансформації, розвиток ринкових відносин, активізація міжнародних автомобільних перевезень і зростання динамічності господарської діяльності автотранспортних підприємств в умовах конкуренції призвели до суттєвого ускладнення фінансово-господарських операцій у цій сфері. Це, у свою чергу, актуалізувало потребу в розв'язанні комплексу теоретичних і прикладних завдань щодо інформаційного забезпечення ефективного функціонування автотранспортних підприємств, що можливе за умови належної організації обліку й аудиту витрат на автоперевезення та застосування відповідних методичних підходів.

Сучасний етап розвитку національної економіки характеризується відчутним посиленням ролі послуг як специфічного виду економічної

діяльності. Для підприємств сфери послуг, у тому числі транспортних, типовими є проблеми:

- недосконалість нормативно-правового регулювання порядку надання послуг і оподаткування пов'язаних з ними операцій;
- потреба уточнення класифікації видів послуг.

Аналіз динаміки обсягів реалізованих транспортних послуг у 2021–2024 рр. у зіставленні із загальними обсягами реалізації послуг за видами економічної діяльності, а також зміни у структурі валового випуску послуг транспорту і зв'язку та створення валової доданої вартості, свідчать, що темпи приросту обсягів транспортних послуг перевищують аналогічні показники в секторі послуг загалом. У дослідженні акцентовано провідну роль послуг автотранспортних підприємств як базового й найбільш поширеного виду послуг у транспортній сфері України.

Стан розвитку автотранспортної галузі України нині характеризується такими ключовими тенденціями:

- швидке зростання кількості суб'єктів господарювання;
- посилення значення автотранспорту в обслуговуванні населення;
- збільшення чисельності автопарку та одночасне його старіння;
- посилення впливу діяльності автотранспортних підприємств на довкілля внаслідок значних обсягів споживання пального;
- зростання ресурсомісткості надання автотранспортних послуг;
- розширення спектра та асортименту послуг у сфері внутрішніх і міжнародних перевезень.

За таких умов зростає потреба в удосконаленні системи управління автотранспортними підприємствами шляхом розвитку обліково-контрольного забезпечення їх діяльності [17].

На основі проведених досліджень нами запропоновано структуру складових автотранспортної діяльності (рис. 3.1). Узагальнення технічних, економічних, правових і соціальних аспектів функціонування автотранспортних

підприємств дало змогу виокремити особливості, що безпосередньо впливають на побудову системи бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту.

До таких особливостей, зокрема, належать:

- функціонування в умовах конкуренції та наявність сталого попиту на автотранспортні послуги;
- участь підприємств у тендерних процедурах на обслуговування населення й виконання інших перевезень;
- розширення й диверсифікація матеріально-технічної бази, насамперед парку основних засобів;
- потреба підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів для підтримання рухомого складу у справному стані;
- віднесення автотранспортних підприємств до істотних забруднювачів навколишнього середовища через значні обсяги споживання пального;
- ліцензування діяльності з надання автотранспортних послуг;
- висока частка витрат на пальне, мастильні матеріали та заробітну плату у складі загальних витрат.

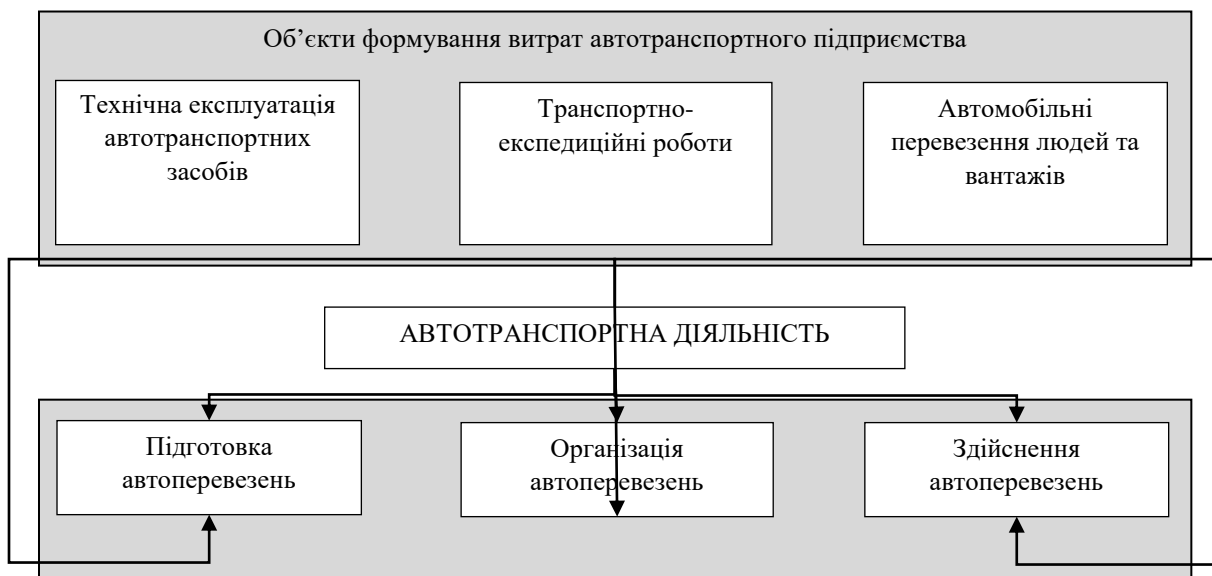


Рисунок 3.1 – Складові автотранспортної діяльності

Критичне осмислення підходів до тлумачення витрат у межах концепції господарської ефективності, трудової теорії вартості та теорії витрат економічних ресурсів, а також узагальнення існуючих економічних характеристик витрат дало підстави для висновку про необхідність комплексного підходу до визначення їх економічної сутності. У межах даного дослідження центральною теоретичною проблемою управління витратами є поглиблення розуміння витрат як об'єкта обліку та внутрішнього аудиту й адаптація їх складу до галузевих особливостей автотранспортних підприємств.

Аналіз організаційно-економічних чинників управління автотранспортними підприємствами і їх впливу на формування складу витрат дозволив установити, що провідними факторами є:

- структура складових автотранспортної діяльності;
- організаційна побудова підприємства, що визначає місця виникнення та центри відповідальності за витрати.

Уточнення складу витрат за елементами, які формують собівартість автотранспортних послуг, та їх ідентифікація за місцями виникнення й центрами витрат створює підґрунтя для вдосконалення групування витрат за калькуляційними статтями.

З метою розвитку теоретичних засад бухгалтерського обліку витрат автотранспортних підприємств доцільно конкретизувати облікові завдання. Серед основних:

- своєчасне, достовірне й повне (з потрібним рівнем аналітичності) відображення фактичних витрат, пов'язаних із наданням автотранспортних послуг;
- формування інформаційної бази для калькулювання собівартості за видами послуг, замовниками та одиницями виміру обсягу робіт (тонна перевезеного вантажу, тонно-кілометр, пасажиро-кілометр, година роботи транспорту тощо).

Досягнення цих цілей потребує:

- удосконалення системи документування господарських операцій (розроблення або адаптації первинних документів);
- запровадження нових рахунків аналітичного обліку відповідно до запропонованих підходів до класифікації витрат;
- організації калькулювання собівартості з урахуванням фактичних витрат та специфіки видів автотранспортних послуг.

Важливими завданнями також є:

- контроль за раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів у процесі перевезень;
- виявлення резервів зниження виробничих витрат;
- обґрунтування та закріплення єдиних підходів до обліку й калькулювання витрат, що забезпечать об'єктивне визначення собівартості послуг (за видами) у розрізі статей калькуляції та елементів витрат, із використанням економічно обґрунтованих баз розподілу.

Собівартість автотранспортних перевезень, інших робіт і послуг відображає грошову оцінку сукупних витрат усіх видів ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових), що використовуються для їх здійснення, включаючи витрати на допоміжні види діяльності автотранспортного підприємства.

Розглядаючи автотранспортні послуги як об'єкт калькулювання, доцільно застосувати класифікаційний підхід і враховувати поділ перевезень:

- за розділами та групами видів економічної діяльності (автотранспортні перевезення, складське господарство, допоміжні роботи у сфері автотранспорту);
- за територіально-географічною ознакою (внутрішні й міжнародні перевезення);
- за об'єктом перевезень (пасажирські й вантажні перевезення).

Узагальнення витрат на основі таких угруповань дасть змогу забезпечити більш точний їх розподіл, адресну ідентифікацію та достовірне калькулювання вартості автотранспортних послуг.

Практика обліку витрат на автотранспортних підприємствах підтверджує, що управлінська інформація про рівень витрат часто формується з певним запізненням, унаслідок чого знижується її повнота й достовірність для цілей калькулювання собівартості. Основними чинниками такого стану є недосконалість організації обліку витрат і методики калькулювання собівартості автотранспортних послуг.

Розглядаючи обліково-інформаційне забезпечення управління розвитком автотранспортних підприємств, доцільно орієнтувати систему класифікації витрат на підвищення рівня аналітичності облікових даних та можливість чіткого визначення об'єктів витрат і їх величини за статтями калькуляції. Доцільно також фіксувати за кожною господарською операцією як фактичні, так і нормативні витрати для оперативного виявлення резервів зменшення витрат і, відповідно, собівартості.

Поділ витрат за видами економічних ресурсів, що споживаються в процесі надання автотранспортних послуг, створює можливість документально обґрунтувати рівень націнки на послуги, визначити межі застосування політики лояльності до постійних клієнтів і системи знижок.

Організацію обліку витрат, пов'язаних із основною діяльністю автотранспортних підприємств, доцільно розглядати крізь призму використання окремих елементів методу бухгалтерського обліку. Одним із ключових елементів є документування [28].

Разом з тим, існуючий порядок документування витрат автотранспортних підприємств потребує суттєвого вдосконалення. З цією метою в роботі сформовано комплекс організаційних заходів щодо побудови системи документування операцій з обліку витрат, а саме запропоновано:

- «Відомість роботи і використання рухомого складу автотранспортного підприємства»;
- «Відомість витрат палива на експлуатацію автомобілів»;
- «Відомість перевезення автомобільним транспортом вантажів (за видами вантажів) та пасажирів (за видами сполучення)».

Також визначено вимоги до структури рахунків аналітичного обліку витрат у робочому плані рахунків автотранспортних підприємств. На цій основі, з урахуванням запропонованої класифікації витрат, сформовано субрахунки другого порядку до рахунка 23 «Виробництво»:

- 231 «Автотранспортні перевезення»;
- 232 «Складське господарство»;
- 233 «Допоміжна діяльність у сфері автомобільного транспорту».

Це дало змогу розробити в межах субрахунків 231 і 233 систему аналітичних рахунків для обліку відповідних витрат. Приклад субрахунків до рахунка 231 наведено в табл. 3.4.

Поглиблене дослідження практики обліку витрат автотранспортних підприємств показало, що найбільш проблемними є питання відображення:

- витрат на паливно-мастильні матеріали;
- витрат на технічне обслуговування та ремонт;
- витрат на заміну шин і акумуляторів;
- податкових платежів і зборів;
- витрат, пов'язаних з амортизацією та технічною експлуатацією рухомого складу.

З урахуванням важливості інформації про витрати для системи управління автотранспортними підприємствами виникає потреба в їх удосконаленні в межах традиційних завдань бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.4 – Субрахунки до рахунку 231 «Автотранспортні перевезення», призначені для аналітичного обліку витрат на здійснення автотранспортних перевезень

Субрахунки									
III рівня		IV рівня		V рівня		VI рівня			
Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва		
1	2	3	4	5	6	7	8		
231.1	Внутрішні перевезення	231.1.1	Внутрішні перевезення пасажирів	231.1.1.1	Послуги з перевезення пасажирів автобусами	231.1.1.1.1	Регулярні		
						231.1.1.1.2	Регулярні спеціальні		
						231.1.1.1.3	Нерегулярні		
				231.1.1.2	Послуги з перевезення пасажирів на таксі	–	–		
				231.1.1.3	Послуги з перевезення пасажирів легковими автомобілями на замовлення	–	–		
				231.1.2	Внутрішні перевезення вантажів	231.1.2.1	Перевезення вантажів між пунктами відправлення та призначення, розташованими в Україні	–	–
				231.1.2.2	Технологічні перевезення вантажів, що здійснюються в межах одного виробничого об'єкта без виїзду на автомобільні дороги загального користування	–	–		
231.2	Міжнародні перевезення	231.2.1	Міжнародні перевезення пасажирів	231.2.1.1	Регулярні пасажирські міжнародні автомобільні перевезення	–	–		
				231.2.1.2	Нерегулярні пасажирські міжнародні автомобільні перевезення	–	–		
				231.2.1.3	Маятникові пасажирські міжнародні автомобільні перевезення	–	–		
				231.2.2	Міжнародні перевезення вантажів	231.2.2.1	Регулярні міжнародні автомобільні перевезення вантажів	–	–
						231.2.2.2	Нерегулярні міжнародні автомобільні перевезення вантажів	–	–
						231.2.2.3	Маятникові міжнародні автомобільні перевезення вантажів	–	–

Опрацювання методичних аспектів відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку за наведеними напрямками з урахуванням необхідності поглиблення аналітичності дало змогу запропонувати систему синтетичних і аналітичних рахунків для обліку витрачання матеріальних цінностей, пов'язаних із технічною експлуатацією автотранспорту, за субрахунками до рахунків 203 «Паливо», 207 «Запасні частини», 209 «Інші матеріали» [29].

Значущим видом діяльності автотранспортних підприємств є транспортно-експедиторські послуги. Їх надання супроводжується рядом проблем:

- недосконалість документування виконаних експедиційних послуг;
- податкові колізії щодо відображення цих операцій;
- складність визначення вартості супутніх послуг.

Неврегульованість цих питань ускладнює як відображення транспортно-експедиторських послуг у бухгалтерському обліку та звітності, так і формування інформаційної бази для аналізу результативності такої діяльності.

На підставі аналізу нормативно-правової бази транспортно-експедиторської діяльності уточнено класифікацію витрат на її здійснення та запропоновано порядок їх відображення за аналітичними рахунками до субрахунка 233 «Допоміжна діяльність у сфері автомобільного транспорту». Визнано доцільним включення витрат до собівартості транспортно-експедиторських послуг за принципом причинно-наслідкового зв'язку між обсягом виконаних робіт і величиною відповідних витрат, з урахуванням трудомісткості операцій та вимог економічної доцільності.

З метою забезпечення повноти й достовірності даних про витрати на надання транспортно-експедиторських послуг доцільно розробити спеціальну форму первинного документа — «Акт надання послуг з транспортного експедирування». Він має застосовуватися, зокрема, у схемах експедирування з елементами договору доручення, комісії чи прямого договору перевезення.

Важливою складовою управління автотранспортними підприємствами є механізм державного регулювання, покликаний забезпечити єдність вимог до

формування транспортних комунікацій, екологічних стандартів щодо впливу транспортних засобів на довкілля, а також врахування національних інтересів при виконанні міжнародних перевезень [32].

За таких умов необхідним є запровадження внутрішнього аудиту на автотранспортних підприємствах. Він має забезпечити:

- оперативний контроль за результатами здійснення господарських операцій;
- попередження й своєчасне виявлення помилок у бухгалтерському обліку;
- підвищення ефективності внутрішнього контролю формування собівартості автотранспортних послуг і процесу ціноутворення.

Внутрішній аудит на автотранспортних підприємствах слід орієнтувати насамперед на:

- забезпечення ресурсної безпеки;
- підвищення якості послуг;
- оптимізацію та зниження рівня витрат.

Поняття внутрішнього аудиту витрат автотранспортного підприємства доцільно розглядати у двох вимірах:

- суб'єктному — з позиції діяльності органів і посадових осіб, що здійснюють контроль;
- процесному — як послідовність контрольних процедур щодо формування витрат.

Такий підхід забезпечує комплексне бачення внутрішнього аудиту витрат, чітке позиціонування його в системі управління підприємством, а також можливість прийняття обґрунтованих управлінських рішень і оперативного виявлення відхилень у господарській діяльності.

У роботі доцільно сформувати логічну схему здійснення внутрішнього аудиту витрат на надання автотранспортних послуг, яка включала б три блоки:

- ресурсний (виникнення витрат через споживання ресурсів);
- вартісно-утворювальний (формування собівартості послуг);
- ціноутворювальний (перенесення витрат у ціну послуги та її реалізацію).

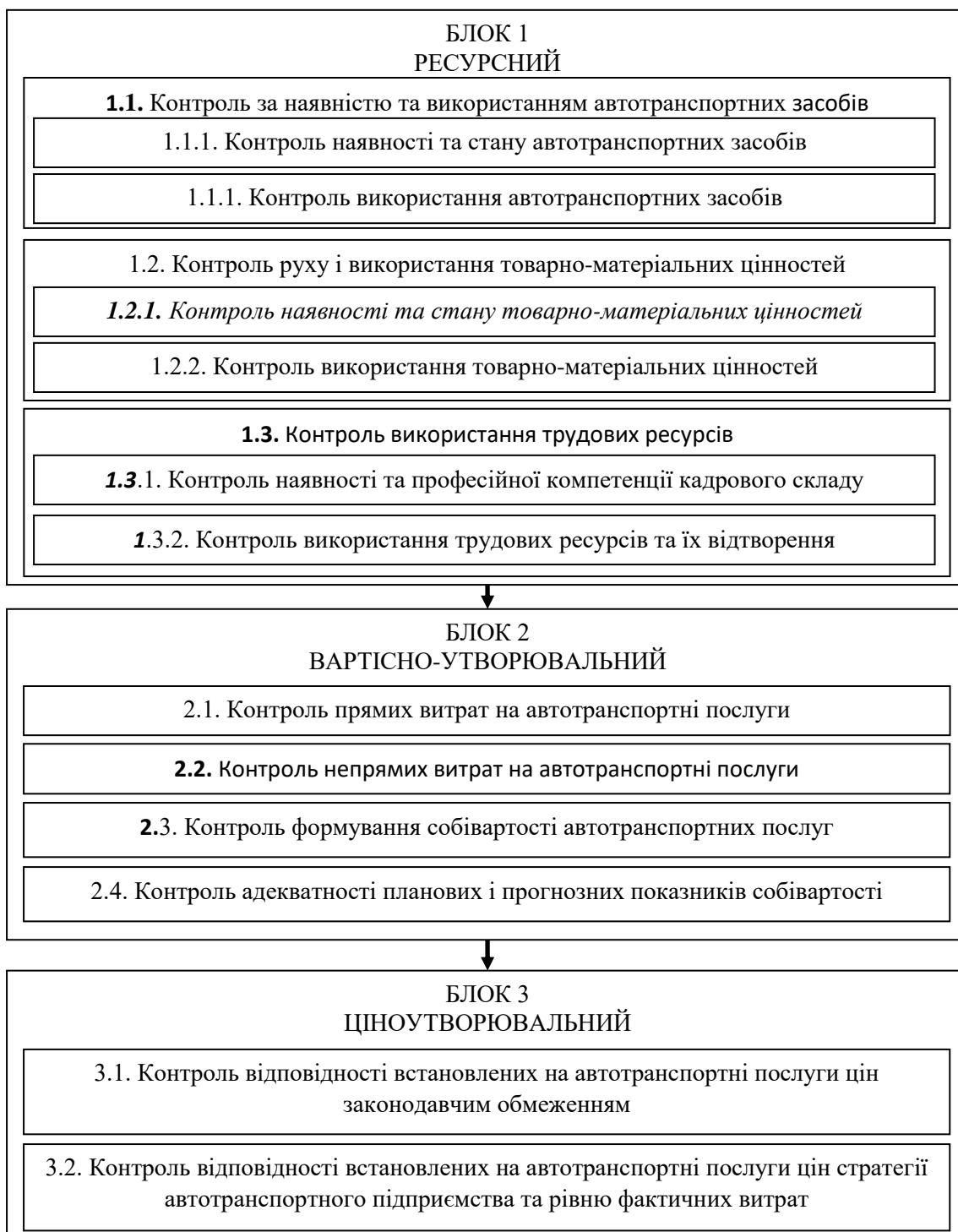


Рисунок 3.2 - Елементи внутрішнього аудиту витрат на надання автотранспортних послуг

Застосування такої схеми дозволяє охопити весь ланцюг формування витрат – від їх зародження на стадії використання ресурсів до відшкодування через механізм ціноутворення.

У межах дослідження суб'єктного поля внутрішнього аудиту витрат автотранспортних підприємств необхідно визначити склад суб'єктів контролю відповідно до організаційної структури підприємства, а також конкретизувати завдання внутрішнього аудиту витрат та його інформаційне забезпечення.

Внутрішній аудит на автотранспортному підприємстві здійснюється, як правило, після проведення операцій з надання послуг. З огляду на галузеву специфіку доцільно посилити контроль:

- за раціональним та ефективним використанням ресурсів під час експлуатації рухомого складу (зокрема, за використанням шин, обґрунтованістю норм витрат пального та мастильних матеріалів);

- за якістю інвентаризації та правильною організацією вибіркового перевірок стану товарно-матеріальних цінностей;

- за виявленням і документуванням витрат ресурсів під час надходження, зберігання, транспортування, реалізації та порівнянням отриманих даних з установленими експлуатаційними нормами (ресурсом акумуляторних батарей, шин тощо) [37].

У контексті внутрішнього аудиту витрат на здійснення автотранспортних перевезень, із урахуванням чинників формування собівартості, можна виділити такі ключові напрями контролю:

- контроль простоїв працівників;
- контроль надурочних робіт і дотримання змінності;
- контроль технічного стану обладнання та автопарку;
- виявлення та аналіз простоїв обладнання з причин несправності;
- оцінка витрат на ремонт і альтернативних витрат на заміну обладнання;
- контроль відповідності обсягів і якості використаних матеріалів установленим нормам;
- контроль за економним використанням паливно-мастильних матеріалів;

- контроль дотримання договірних умов придбання пального й мастильних матеріалів;
- контроль умов придбання й економного використання запасних частин;
- оцінка відповідності автотранспортного спорядження дорожнім умовам;
- контроль понаднормових витрат, пов'язаних зі складними дорожніми та кліматичними умовами;
- контроль витрат, зумовлених специфікою окремих видів перевезень.

Реалізація зазначених завдань внутрішнього аудиту має базуватися на спеціальних методичних прийомах і процедурах, адаптованих до методів калькулювання собівартості послуг, прийнятих на конкретному автотранспортному підприємстві.

ВИСНОВКИ

Дослідження питань обліку й аудиту автотранспортних послуг, їх аналізу, ревізії, контролю та перевірки фінансово-господарської діяльності автотранспортних підприємств засвідчило, що ця проблематика й надалі зберігає значну теоретичну й практичну актуальність. Соціально-економічні трансформації, розвиток ринкових відносин, активізація міжнародних автомобільних перевезень призвели до ускладнення фінансово-господарських операцій та підвищення динамічності роботи автотранспортних підприємств у конкурентному середовищі.

У таких умовах виникає потреба вирішити низку теоретичних і прикладних завдань, пов'язаних з організацією та методикою бухгалтерського обліку й контролю витрат автотранспортних підприємств, зокрема: – наявна система первинних документів, якими фіксується процес перевезень, не повною мірою відповідає сучасним вимогам до побудови інформаційної системи підприємства та рівня деталізації даних, що формуються в бухгалтерському обліку; – відсутня цілісна науково обґрунтована методика відображення в системі фінансового й управлінського обліку тих об'єктів, що пов'язані з наданням послуг автотранспортних перевезень; – не визначено дієвих підходів до оптимізації розподілу накладних витрат між об'єктами обліку та до ефективних методів узагальнення витрат і калькулювання собівартості автоперевезень, що ускладнює достовірне визначення собівартості послуг і обґрунтоване встановлення тарифів; – відсутня ефективна галузево адаптована організаційна модель контролю витрат та доходів автотранспортних підприємств; – недосконала побудова системи обліково-інформаційного забезпечення управління діяльністю таких підприємств.

Усе це зумовлює необхідність переосмислення підходів до організації бухгалтерського обліку витрат і доходів автотранспортних підприємств у

контексті формування сучасної системи обліково-інформаційної підтримки управління їх розвитком.

Практика функціонування автотранспортних підприємств, насамперед досвід ведення обліку їх витрат, показує, що інформація для прийняття управлінських рішень щодо рівня витрат надходить несвоєчасно, що знижує повноту й достовірність відображення процесу формування собівартості автотранспортних послуг.

Серед ключових причин такого стану обліку витрат можна виокремити:

1. недосконалу організацію бухгалтерського обліку витрат на автотранспортних підприємствах;
2. недоліки в процесі калькулювання собівартості автотранспортних послуг.

Бухгалтерський облік на автотранспортному підприємстві, відображаючи фінансово-господарські операції, наявність і рух транспортних засобів та сам процес надання послуг, формує потужну інформаційну основу для забезпечення потреб системи управління. Галузеві особливості, виділені у першому розділі, та їхній вплив на систему бухгалтерського обліку зумовлюють необхідність її впорядкування й адаптації з метою підвищення якості облікових даних.

З урахуванням специфіки діяльності автотранспортних підприємств завдання бухгалтерського обліку доцільно конкретизувати таким чином:

1. Збереження майна власника – підвищення економічної ефективності використання матеріально-технічної бази; – оптимізація структури автопарку.
2. Визначення (квантифікація) фінансового результату – забезпечення коректного формування собівартості автотранспортних послуг та її врахування при визначенні фінансового результату.
3. Передача інформації про фінансовий стан і результати діяльності – формування інформаційної бази для управління автотранспортним

підприємством як суб'єктом сфери послуг і автомобільним транспортом як галуззю господарства.

Належне виконання цих завдань дає змогу забезпечити якісне й повне задоволення потреб народного господарства та населення в автотранспортних послугах. Це, у свою чергу, потребує вдосконалення системи управління автотранспортними підприємствами (через реалізацію функцій планування, організації, мотивації та контролю), а також удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку, особливо в частині обліку витрат.

Разом з тим управління розвитком підприємств сфери послуг як на локальному, так і на регіональному рівні потребує адекватного обліково-інформаційного забезпечення прийняття рішень щодо матеріально-технічної бази, кадрового потенціалу, напрямів розширення спектра послуг та оцінки результативності діяльності. З цією метою сформовано склад обліково-інформаційного забезпечення управління розвитком автотранспортного підприємства.

Інформаційне забезпечення управління витратами бере початок із суцільного документування господарських операцій. Дані первинних документів виконують також функцію доказової бази у взаємовідносинах із контролюючими органами і в судових спорах, що надає обліковій інформації юридичного значення.

Коректне документування операцій сприяє збереженню майна власника, забезпечує інформаційні потреби контролю за його рухом і ефективним використанням, оскільки первинні документи: – є головним джерелом інформації при здійсненні внутрішнього та зовнішнього контролю; – застосовуються для врегулювання внутрішніх і зовнішніх відносин підприємства.

Використання неналежним чином оформлених первинних документів (без обов'язкових реквізитів і підписів) спричиняє негативні наслідки, оскільки такі документи не визнаються підтвердженням господарських операцій під час перевірок податковими органами.

При організації системи документування на автотранспортному підприємстві слід:

1. Визначити об'єкти бухгалтерського спостереження – тобто ті об'єкти обліку, операції з якими підлягають документуванню (насамперед витрати, пов'язані з основною діяльністю).

2. Сформувані інформаційні запити користувачів залежно від параметрів господарських операцій (органи державної влади, менеджмент, споживачі послуг). Для цілей обліку витрат на надання послуг і калькулювання собівартості в первинних документах мають відображатися, зокрема: – планові й нормативні показники витрат на послуги, фактичні показники та відхилення за статтями витрат і калькуляції; – фактичні матеріальні витрати та їх відхилення від норм і плану (за видами ТМЦ); – фактичні витрати на оплату праці й відрахування на соціальні заходи, а також їх відхилення від нормативних і планових показників (за складовими фонду оплати праці).

3. Обґрунтувати систему показників, що мають бути включені до форм первинних документів, та оцінити, наскільки чинні форми задовольняють інформаційні потреби користувачів (з урахуванням галузевих типових форм і вимог до їх оформлення та до графіка документообігу).

4. Розробити адаптовані форми первинних документів, зорієнтовані на інформаційні потреби управління в частині контролю й аналізу витрат в умовах конкуренції.

Первинний облік має відповідати таким вимогам: – своєчасність і повнота відображення всіх об'єктів обліку; – достатня інформативність первинних даних; – простота реєстрації й опрацювання інформації; – адаптованість носіїв даних до подальшої обробки; – раціональність організації та мінімізація витрат на ведення первинного обліку.

В умовах комп'ютеризації частина цих вимог реалізується автоматично, оскільки реєстрація операцій та їх відображення на рахунках здійснюються оперативно в обраній обліковій програмі, що підвищує оперативність формування даних і скорочує трудомісткість облікових процедур.

5. Розробити графік документообігу, який забезпечить максимально раціональні маршрути руху документів від моменту їх складання до передачі в архів із зазначенням підрозділів, відповідальних осіб, строків надходження й вибуття документів, а також порядку їх підписання.

З огляду на галузеву специфіку діяльності автотранспортних підприємств доцільно запропонувати напрями вдосконалення системи документування господарських операцій, спрямовані на підвищення якості облікової інформації.

Інвентаризація на автотранспортному підприємстві здійснюється відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів, документів і розрахунків (наказ Мінфіну від 11.08.1994 р. № 69).

В умовах конкуренції інформація, що формується на бухгалтерських рахунках, відіграє ключову роль не лише для управління витратами та результатами, а й формує інформаційний масив, що характеризує майбутню конкурентоспроможність підприємства. Так, дані рахунків 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати» мають стратегічне значення, оскільки містять: – показники витрат за статтями та статтями калькуляції; – натуральні показники обсягу послуг, які в поєднанні з розміром прямих витрат дають змогу оцінити витрати на одиницю послуги; – величину постійних витрат.

При проектуванні системи реєстрів обліку слід враховувати, що вони мають забезпечувати повне уявлення про економічний зміст сукупності відображених операцій і підвищувати аналітичність даних для подальших обліково-аналітичних процедур.

Звітність ТОВ «Гілея» є інструментом управління його розвитком. Тому надзвичайно важливим є формування повної, достовірної й оперативної звітної інформації, насамперед щодо витрат підприємства. Зовнішня звітність охоплює фінансову, податкову, статистичну та відомчу звітність.

Характер показників, відображених у цих формах, обумовлює необхідність: – розбудови системи аналітичних рахунків; – ширшого використання натуральних показників, зокрема шляхом запровадження

накопичувальних відомостей у натуральних вимірниках за видами перевезень; – підвищення оперативності цих даних, у тому числі через автоматизацію облікових процедур; – посилення аналітичного потенціалу первинних документів і реєстрів для складання звітності щодо експлуатації як власного, так і орендованого рухомого складу.

Отже, організація системи обліку й аудиту автотранспортних перевезень на досліджуваному підприємстві передбачає:

1. вибір об'єктів бухгалтерського спостереження;
2. визначення інформаційних потреб користувачів з урахуванням параметрів здійснюваних операцій;
3. обґрунтування системи показників для включення у форми первинних документів;
4. розробку адаптованих форм первинних документів для забезпечення управлінських потреб;
5. розробку графіка документообігу, який відповідає вимогам до якості й оперативності інформації.

Проектуючи систему реєстрів для обліку автотранспортних перевезень, необхідно забезпечити повне розкриття економічного змісту операцій і підвищити аналітичну цінність даних. Усі зазначені підходи спрямовані на формування такої обліково-інформаційної системи, яка дозволить більш ефективно управляти витратами, забезпечить обґрунтоване калькулювання собівартості автотранспортних послуг і підтримає стійкий розвиток автотранспортного підприємства в умовах конкурентного ринку.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

- 1 Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змін. і допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
- 2 Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змін. і допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- 3 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змін. і допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- 4 Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII (зі змін. і допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
- 5 Про автомобільний транспорт : Закон України від 05.04.2001 № 2344-III (зі змін. і допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14>
- 6 Про транспорт : Закон України від 10.11.1994 № 232/94-ВР (зі змін. і допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/232/94-вр>
- 7 Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України від 02.03.2015 № 222-VIII (зі змін. і допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19>
- 8 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом МФУ від 07.02.2013 № 73 (зі змін.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
- 9 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом МФУ від 31.12.1999 № 318 (зі змін.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
- 10 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом МФУ від 29.11.1999 № 290 (зі змін.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

11 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затв. наказом МФУ від 27.04.2000 № 92 (зі змін.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

12 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом МФУ від 24.05.1995 № 88 (зі змін.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

13 Brukhanskyi R., et al. Методологія формування витрат та визначення собівартості перевезень (управлінський облік у транспорті) // *Економічний аналіз*. 2024. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/6252/6565657543>

14 Pushkar I. V., et al. Методичні аспекти організації обліку транспортних послуг і витрат // *Проблеми економіки транспорту*. 2018. URL: <https://pte.diit.edu.ua/old/article/download/152592/161714>

15 Візіренко С. В., Доненко Ю. П. Аудит операцій з обліку рухомого складу підприємства // *Економічний розвиток*. 2023. URL: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/download/547/525>

16 Демський В. Особливості бухгалтерського обліку логістичних витрат підприємства // *Економіка та суспільство*. 2025. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/6054>

17 Завитій О. Л. Логістичні витрати виробничих підприємств як об'єкт обліку й управління // *Інноваційна економіка*. 2019. URL: <https://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/403>

18 Іванаускене Р., Пятрошене Б. Облік витрат на підприємстві транспортних послуг: міжнародний досвід // *Humanities Studies*. 2021. URL: <https://humstudies.com.ua/article/view/234385>

19 Коба О. В., Сагайдак Н. В., Туржанська К. С. Облік витрат на утримання і експлуатацію автотранспорту на підприємстві // *Економіка і регіон*. 2016. URL: https://nbuv.gov.ua/j-pdf/econrig_2016_1_22.pdf

20 Концева В., Масалітіна В., Бойко Н. Облік, аналіз і аудит поворотної фінансової допомоги на підприємствах автомобільного транспорту // *Економіка та суспільство*. 2021. № 28. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-28-39>.

21 Левченко І. А., Борівський Р. О. Організація внутрішнього контролю кругообігу капіталу на підприємствах автотранспорту // *Економіка та суспільство*. 2018. Вип. 15. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/15_ukr/105.pdf

22 Міхляєва Д. С., та ін. Аудит основних засобів на автотранспортних підприємствах // *Вісник ХНУ*. 2021. № 6(2). URL: <https://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2022/03/en2021-6-t2-05.pdf>

23 Облік витрат на транспортних перевезеннях: напрями удосконалення // *Modern Engineering and Innovative Technologies*. 2025. URL: <https://reicst.com.ua/pmt/article/download/2025-19-09-03/1772>

24 Облік витрат на утримання автотранспорту: теорія та практика // *Науковий репозитарій НУІІП*. 2016. URL: <https://reposit.nupp.edu.ua/bitstream/PolNTU/614/3>

25 Облік логістичних витрат для цілей управління // *Бізнес Інформ*. 2019. URL: https://www.business-inform.net/article/?abstract=2019_4_0_294_299&year=2019

26 Облік транспортно-заготівельних витрат // *Фінанси, облік і аудит*. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/oblik-transportno-zagotivelnih-vitrat.html>

27 Облік та документальне оформлення транспортних послуг // *Вісник ОНУ*. 2016. URL: <https://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/16-2016/5.pdf>

28 Облік та оподаткування робіт і послуг автотранспортних підприємств // *СМІ*. 2024. URL: <https://cmi.politehnica.zp.ua/index.php/journal/article/view/127>

29 Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю транспортних підприємств // *ResearchGate*. 2025. URL: <https://www.researchgate.net/publication/398100592>

30 Падюка М. В. Облік витрат у сфері автомобільних перевезень // *Вісник ОНУ*. 2016. URL: <https://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/16-2016/5.pdf>

31 Полятикіна Л. І. Особливості обліку і оподаткування робіт і послуг автотранспортних підприємств // *СМІ*. 2024. URL: <https://cmi.politehnica.zp.ua/index.php/journal/article/view/127>

32 Реслер М. В. Управлінський облік та контроль витрат на автотранспортних підприємствах // *Підприємництво і торгівля*. 2025. URL: <https://www.journals-lute.lviv.ua/index.php/pidpr-torgi/article/view/1993>

33 Секція 2. Особливості аудиту транспортних операцій // *Збірник наукових праць*. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/bitstreams/73258095-400d-414c-8f55-d0a78bacede2/download>

34 Специфіка обліково-аналітичного забезпечення конкурентоспроможності транспортно-логістичних підприємств // *Агросвіт*. 2025. URL: <https://nayka.com.ua/index.php/agrosvit/article/download/5452/5507/12336>

35 Турпак Т., Бойко Н., Бойко А. Аналіз та аудит структури капіталу транспортних підприємств // *Економіка та суспільство*. 2023. № 47. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-91>.

36 Удосконалення системи внутрішнього контролю підприємств транспорту // *ХНАДУ*. 2024. URL: <https://etk.khadi.kharkov.ua/article/download/268623/264170>

37 Чік М. Актуальні питання методики та організації обліку транспортних витрат // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. URL: https://nbuv.gov.ua/j-pdf/boau_2012_7_6.pdf

38 Яковенко С. Особливості обліку на автотранспортних підприємствах // *Молодий вчений*. 2019. URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/2005>

39 Аналітичний облік пально-мастильних матеріалів транспортних підприємств // *Ефективна економіка*. 2023. № 5. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.5.30>.

40Методика обліку витрат і доходів від надання транспортних послуг // *Прикарпатський національний університет*. 2024. URL:

https://koia.pnu.edu.ua/wp-content/uploads/sites/61/2025/05/mr_dychakovska_2024.pdf

41Облік витрат у транспортних компаніях // *Наукові праці КНТЕУ*. 2025. URL:

<https://ur.knute.edu.ua/bitstreams/2cdd657e-3801-47ec-8da3-6b2e9c77db7b/download>

42Облік витрат і калькулювання собівартості перевезень // *Buklib*. URL: <https://buklib.net/books/31522/>