

А. В. Базилюк, О. І. Малишкін

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК АВТОТРАНСПОРТУ ТА ПЕРЕВЕЗЕНЬ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
для студентів вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2011

УДК 657.52:656.13.01(075.8)
ББК У052.253.7+У052.201.4я73
Б 17

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
(Лист № 1/11-2706 від 04.04.2011 р.)*

Рецензенти:

Горелов Д. О. – доктор економічних наук, професор Харківського автомобільно-дорожнього університету.

Давидов Г. М. – доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку та фінансів Кіровоградського технічного університету;

Маліков В. В. – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту Харківського автомобільно-дорожнього університету;

Базилюк А. В., Малишкін О. І.

Б 17 Бухгалтерський і податковий облік автотранспорту та перевезень.

Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 256 с.

ISBN 978-966-364-898-9

В посібнику розглянуто методичні та практичні аспекти бухгалтерського і податкового обліку в автотранспортному комплексі України. Зокрема, висвітлено комплекс питань обліку по основних ділянках бухгалтерій підприємств, які займаються організацією перевезень, безпосередньо транспортними перевезеннями пасажирів та вантажів. Зазначено специфічні галузеві операції та надаються поради з їх облікового вирішення. Матеріал посібника побудовано на чинній законодавчо-нормативній базі станом на 1 травня 2011 року, ілюстрований багатьма прикладами оформлення первинних документів, розрахунками показників обліку, проведень на рахунках, аналізом ситуацій з практики діяльності підприємства транспортного комплексу.

Враховано зміни у податковому законодавстві, запроваджені Податковим кодексом України.

Після кожного розділу наводяться питання для самоперевірки, ситуаційні завдання та тести.

Посібник призначений для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, які вивчають бухгалтерський облік та суміжним з ним дисципліни. Також посібник може бути корисним для бухгалтерів і економістів підприємств, які мають у своєму розпорядженні та/або використовують автотранспортні засоби.

УДК 657.52:656.13.01(075.8)
ББК У052.253.7+У052.201.4я73

ISBN 978-966-364-898-9

© Базилюк А. В., Малишкін О. І., 2011
© Центр учбової літератури, 2011.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ВИДИ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ, ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ЛІЦЕНЗУВАННЯ АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ.....	8
1.1. Види автотранспортних послуг.....	8
1.2. Організація пасажирських автоперевезень.....	10
1.3. Ліцензування автотранспортних послуг та їхній облік.....	15
Запитання для самоконтролю.....	17
Тести.....	17
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА РУХОМОГО СКЛАДУ..	19
2.1. Документальне оформлення державної реєстрації транспортних засобів.....	20
2.2. Податки і збори під час реєстрації транспортних засобів.....	22
2.3. Облік придбання автотранспортних засобів.....	26
2.3.1. Придбання за кошти.....	28
2.3.2. Безоплатне одержання автомобілів.....	31
2.3.3. Внесок авто до статутного капіталу.....	32
2.3.4. Придбання автотранспорту за бартером.....	33
2.3.5. Придбання автомобіля, що був в експлуатації.....	35
2.3.6. Купівля автомобіля на запасні частини.....	36
2.4. Облік вибуття автомобіля з підприємства.....	41
2.4.1. Продаж автомобіля.....	41
2.4.2. Вибуття автомобіля внаслідок крадіжки.....	46
2.5. Відображення транспортних засобів у реєстрах обліку та формах звітності.....	47
2.6. Розрахунок та облік амортизації транспортних засобів.....	51
2.6.1. Відображення амортизації у фінансовому обліку.....	51
2.6.2. Податковий облік основних засобів та амортизації.....	54
Запитання для самоконтролю.....	64
Ситуаційні завдання.....	65
Тести.....	65
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ПАЛИВА І МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ.....	68
3.1. Придбання паливо-мастильних матеріалів.....	69
3.1.1. Первинний облік.....	69
3.1.2. Синтетичний та аналітичний облік.....	77
3.2. Списання паливо-мастильних матеріалів.....	78
3.2.1. Види норм витрат пального та їх застосування.....	79
3.2.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік.....	85
3.2.3. Контроль наявності палива на складах.....	89

3.2.4. Відображення операцій у реєстрах обліку та формах звітності	94
3.3. Податковий облік паливо-мастильних матеріалів.....	95
3.3.1. Облік витрат палива.....	95
3.3.2. Облік податку на додану вартість	96
3.3.3. Облік екологічного податку.....	97
Запитання для самоконтролю.....	99
Ситуаційні завдання	100
Тести.....	101
РОЗДІЛ 4. ОБЛІК ЗАПАСНИХ ЧАСТИН	104
4.1. Первинний облік придбання та списання запчастин.....	105
4.2. Відображення результатів ліквідації запчастин.....	110
4.3. Облік шин та акумуляторів.....	111
4.4. Відображення операцій у реєстрах обліку та формах звітності... ..	114
4.5. Податковий облік запчастин.....	115
Запитання для самоконтролю.....	116
Ситуаційні завдання.....	116
Тести.....	117
РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ТЕХНІЧНОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ, РЕМОНТІВ І МОДЕРНІЗАЦІЇ АВТОМОБІЛІВ.....	119
5.1. Види техобслуговування та склад витрат.....	120
5.2. Первинний та аналітичний облік робіт.....	124
5.3. Синтетичний облік і звітність.....	127
5.4. Податковий облік ремонту та поліпшень транспортних засобів... ..	130
Запитання для самоконтролю.....	131
Ситуаційні завдання.....	131
Тести.....	133
РОЗДІЛ 6. ОПЛАТА ПРАЦІ ВОДІЇВ ТА ЇЇ ОБЛІК	134
6.1. Нормативна база обліку	134
6.2. Склад оплати праці водіїв.....	136
6.3. Графіки робочого часу та первинний облік.....	137
6.4. Фінансовий облік та звітність.....	139
6.5. Податковий облік оплати праці.....	140
Запитання для самоконтролю.....	141
Ситуаційні завдання.....	141
Тести.....	142
РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ АВТО-ПЕРЕВЕЗЕНЬ.....	144
7.1. Завдання та варіанти обліку витрат.....	145

7.2. Групування витрат за статтями та елементами.....	146
7.3. Реєстри та методика фінансового обліку витрат.....	148
7.4. Одиниці та методи калькулювання автопослуг.....	152
7.5. Варіанти розрахунку собівартості та, її зв'язок із ціною автопослуг.....	153
7.6. Методика розподілу загальновиробничих витрат.....	155
7.7. Калькуляція пасажирських перевезень позамовним методом.....	156
7.8. Порядок розрахунку та застосування тарифів на автоперевезення.....	159
7.9. Відображення витрат у формах фінансової звітності.....	161
7.10. Податковий облік витрат діяльності підприємства.....	162
Запитання для самоконтролю.....	165
Ситуаційні завдання.....	166
Тести.....	166
РОЗДІЛ 8. ОБЛІК ДОХОДІВ.....	169
8.1. Загальні положення бухгалтерського (фінансового) обліку доходів.....	170
8.2. Договірні відносини перевізника й замовника та їхній вплив на методику обліку доходів.....	171
8.2.1. Договір на перевезення пасажирів між автостанцією та перевізником.....	172
8.2.2. Договір на страхування пасажирів.....	174
8.2.3. Договір на перевезення між перевізником та пасажиром.....	175
8.3. Первинний облік доходів автостанції.....	175
8.4. Аналітичний і синтетичний облік доходів у повіреного (автостанції).....	177
8.5. Облік доходів у довірителя (перевізника) при перевезеннях територією України.....	184
8.6. Особливості обліку доходів та оподаткування міжнародних пасажирських перевезень.....	186
8.7. Первинний та аналітичний облік вантажних перевезень.....	192
8.8. Особливості обліку доходів та оподаткування міжнародних вантажних перевезень.....	198
8.9. Відображення доходів у формах фінансової звітності.....	204
8.10. Податковий облік доходів.....	206
Запитання для самоконтролю.....	210
Ситуаційні завдання.....	211
Тести.....	211
РОЗДІЛ 9. ОБЛІК БЮДЖЕТНИХ ДОТАЦІЙ НА ТРАНСПОРТНІ ПОСЛУГИ.....	214
9.1. Порядок розрахунку дотацій.....	215

9.2. Синтетичний та аналітичний облік дотацій.....	218
9.3. Особливості податкового обліку дотацій.....	219
9.4. Відображення дотацій у формах звітності.....	224
Запитання для самоконтролю.....	225
Ситуаційні завдання.....	225
Тести.....	226
РОЗДІЛ 10. ЗВІТНІСТЬ З АВТОПОСЛУГ.....	227
10.1. Склад звітності.....	227
10.2. Специфічні показники статистичної та відомчої звітності.....	228
10.3. Специфічні показники фінансової звітності.....	231
Запитання для самоконтролю.....	234
Тести.....	234
ЛІТЕРАТУРА.....	236
НОРМАТИВНА БАЗА.....	236
ДОДАТКИ.....	241

ВСТУП

У сучасних умовах господарювання зростає роль обліку як функції управління підприємством. Транспортні підприємства мають певну специфіку виробничої діяльності, яка накладає відбиток на організацію та методику бухгалтерського (фінансового) і податкового обліку.

Сучасні автотранспортні підприємства здійснюють різні види автотранспортних послуг — вантажні, пасажирські, змішані перевезення, надають транспортно-експедиційні послуги. На відміну від інших видів послуг, автотранспортні підприємства значною мірою підлягають державному регулюванню, зокрема тарифи на регулярні пасажирські перевезення, норми витрачання палива і мастильних матеріалів тощо. Регламентованою в багатьох аспектах є первинна документація на автотранспортні роботи.

Методика ж обліку активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат регулюється загальноприйнятими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Методику податкового обліку визначають вимоги Податкового кодексу України, який набув чинності з 01 січня 2011 року.

В посібнику розглянуто комплекс питань бухгалтерського (фінансового) і податкового обліку, які є загальноприйнятими або специфічними для підприємств автотранспортної галузі, — первинний, аналітичний та синтетичний облік рухомого складу, облік надходження та витрачання паливо-мастильних матеріалів, запасних частин, проведення ремонтів, модернізацій транспортних засобів, отриманих доходів та понесених витрат, калькуляції собівартості автоперевезень, бюджетних дотацій на виконані послуги, а також галузеві аспекти звітності транспортного підприємства.

РОЗДІЛ 1.

ВИДИ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ, ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ЛІЦЕНЗУВАННЯ АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ

Вивчивши цю тему, ви повинні знати:

- види автотранспортних послуг;
- хто виступає організатором автомобільних перевезень в Україні;
- які особи можуть бути перевізниками;
- види договорів на автотранспортне обслуговування та їхній вплив на організацію обліку й оподаткування;
- які види послуг підлягають ліцензуванню;
- порядок ліцензування автотранспортних послуг та отримання ліцензії;
- якими проведеннями в обліку відображається вартість отриманої ліцензії.

На основі набутих знань ви повинні вміти:

- розрізняти види договорів на автотранспортні перевезення;
 - складати бухгалтерські проведення на операції, пов'язані з отриманням ліцензії на перевезення пасажирів та вантажів.
-

План

- 1.1. Види автотранспортних послуг.
- 1.2. Організація пасажирських автоперевезень.
- 1.3. Ліцензування автотранспортних послуг та їх облік.

1.1. Види автотранспортних послуг

Основним законом, який визначає види й організацію автоперевезень, є Закон «Про автомобільний транспорт» № 2344 (далі — закон № 2344). Згідно з ним, автотранспортні послуги поділяються на:

- пасажирські;
- вантажні;
- вантажно-пасажирські.

Послуги пасажирського автомобільного транспорту загального користування поділяються на автобусні й таксі.

Автобусні перевезення — це переміщення людей і багажу за допомогою автомобільного транспортного засобу, в якому посадкових місць більше дев'яти (враховуючи місце водія).

Маршрутні таксі перевозять пасажирів, обов'язково надаючи їм місця для сидіння і висаджуючи й садовлячи їх за їхньою вимогою. Незважаючи на те, що в назві є слово «таксі», перевезення пасажирів маршрутними таксі належать до автобусних перевезень. Визначальним фактором у цьому випадку є кількість місць для сидіння (дев'ять і більше) і те, що пасажирів перевозять за заздалегідь наміченими маршрутами і не в індивідуальному порядку.

Автобусні перевезення пасажирів здійснюються у двох режимах:

- 1) звичайному — рух за маршрутом відбувається з усіма зупинками, передбаченими розкладом;
- 2) експрес — рух за маршрутом здійснюється зі скороченням кількості зупинок і часу перевезення.

Перевезення таксі — це перевезення пасажирів та їхнього багажу в індивідуальному порядку на легковому автомобілі, кількість місць для сидіння в якому менше дев'яти.

Вантажні перевезення автомобільним транспортом спеціального призначення здійснюють перевізники за замовленням власників вантажу чи уповноважених ними осіб.

Вантажно-пасажирські перевезення — це перевезення пасажирів з вантажем вантажно-пасажирськими автомобілями.

За місцем надання автопослуги можна розподілити на:

- внутрішні;
- міжнародні.

Внутрішні перевезення пасажирів на автобусних маршрутах загального користування поділяються на:

- міські — за маршрутами в межах території населеного пункту;
- приміські — за маршрутами протяжністю до 50 км, незалежно від адміністративно-територіального поділу маршрутів;
- міжміські (усередині області і міжобласні) — маршрути, протяжність яких перевищує 50 км.

Є ще перевезення, які здійснюються на замовлення, і туристські.

Перевезення на замовлення — це перевезення на погоджених перевізником і замовником умовах за маршрутом, визначеним сторонами договору.

Туристські перевезення — це нерегулярні перевезення пасажирів за заздалегідь визначеними маршрутами з туристською метою.

Пасажи́рському переви́зникові, який здійснює туристські перевезення чи перевезення пасажирів за замовленням, забороняється здійснювати посадку пасажирів у пунктах, установлених для посадки пасажирів на автобусних маршрутах загального користування.

Міжнародні перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом здійснюються між пунктами відправлення й призначення, один із яких чи обидва розташовані за межами території України.

Міжнародних перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом організують перевізники відповідно до міжнародних договорів України з питань міжнародних автомобільних перевезень.

Правила міжнародних перевезень вантажів автомобільним транспортом по території України затверджує центральний орган виконавчої влади в галузі транспорту (Міністерство транспорту та зв'язку — далі Мінтрансзв'язку), про що, зокрема, йдеться в Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Правил надання послуг пасажирського автомобільного транспорту» за № 176 (далі — Постанова № 176).

Міжнародне співробітництво у сфері міжнародних перевезень пасажирів і вантажів автомобільним транспортом забезпечує центральний орган виконавчої влади в галузі транспорту (Мінінфраструктури), який у межах своїх повноважень:

- організовує контроль за виконанням міжнародних договорів України з питань міжнародних перевезень пасажирів і вантажів автомобільним транспортом;
- бере участь у проведенні заходів щодо укладання міжнародних договорів з питань міжнародних перевезень пасажирів і вантажів автомобільним транспортом;
- забезпечує видачу документів, за якими дозволено міжнародні перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом, тощо.

1.2. Організація пасажирських автоперевезень

Організацію перевезень пасажирів на автобусних маршрутах загального користування здійснює урядовий орган — державне управління автомобільного транспорту Мінінфраструктури України, а також органи місцевого самоврядування в порядку, визначеному Постановою № 176, і в межах повноважень, делегованих Законом № 2344.

Туристські перевезення і перевезення на замовлення організують перевізники відповідно до вимог Закону № 2344 і Постанови № 176, виходячи з попиту на такі послуги.

Місцеві ради та їхні виконавчі органи в рамках своїх повноважень організують перевезення пасажирів автомобільним транспортом на території відповідного населеного пункту.

Соціально значимими послугами автомобільного транспорту громадського користування є послуги з перевезення пасажирів автобусними маршрутами громадського користування за тарифами, встановленими уповноваженими на це органами, і на пільгових умовах відповідно до законодавства (Постанова КМУ № 176). Законодавчо встановлено, що збитки, яких зазнає пасажирський перевізник від пільгових перевезень (наприклад, студентів, пенсіонерів та інших пільгових категорій громадян) і від перевезень за регулярними збитковими тарифами (наприклад, внутрішньоміських автобусних маршрутів) цілком компенсуються за рахунок коштів відповідних бюджетів (порядок здійснення компенсацій буде розглянуто пізніше).

Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту затверджені Кабінетом Міністрів України (Постанова № 176) і Наказом Мінтрансв'язку «Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом» за № 21 (далі — наказ № 21). При наданні послуг з перевезення пасажирів автомобільним транспортом необхідно мати такі документи:

- для перевізника — ліцензію, ліцензійну картку, договір із замовником на перевезення пасажирів, паспорт маршруту, документ, який засвідчує використання автотранспорту на законних підставах;
- для водія автотранспортного засобу — посвідчення водія, реєстраційні документи на транспортний засіб, дорожній лист, схему маршруту, розклад руху, таблицю вартості проїзду, завірену керівником автотранспортного підприємства (крім міських перевезень), дозвіл замовника на перевезення.

Згідно зі ст. 40 Закону № 2344, **пасажи́рським пере́візником** може бути суб'єкт підприємницької діяльності, який, відповідно до законодавства і на підставі отриманої ліцензії, надає послуги за договором перевезення пасажирів лише автомобільним транспортним засобом загального користування, якщо він його використовує на законних підставах.

Під час перевезення пасажирів автобусами на замовлення і в разі туристських перевезень потрібні такі документи:

- для перевізника — ліцензія, документ, який засвідчує використання автобуса на законних підставах;
- для водія автобуса — посвідчення водія, реєстраційні документи на транспортний засіб, дорожній лист.

Для перевезення пасажирів на таксі необхідно мати такі документи:

- для перевізника — ліцензію на право надання послуг із перевезення пасажирів та їхнього багажу;
- для водія таксі — посвідчення водія, свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу, дорожній лист.

Під час організації перевезень пасажирів основні господарські відносини складаються між перевізником та автостанцією (автовокзалом). Їхні відносини регулюються договорами. Типи договорів розглянуті в розділі 8 цього посібника. Тут можна сказати, що основним завданням перевізника є надання транспортного засобу для перевезення пасажирів. До завдань автостанції належать складання розкладу руху автобусів, прийом-відправлення пасажирів і автобусів, продаж квитків, диспетчеризація руху тощо. Таким чином, законодавством чітко диференційовані функції автостанції, перевізника та організатора перевезень.

Структура автопарків та автостанцій. Абсолютна більшість автопарків (АТП) України приватизована і функціонує у формі приватних підприємств (акціонерних товариств, товариств із обмеженою відповідальністю). На ринку автопослуг значна частка належить приватним підприємцям — фізичним особам, які надають паралельно послуги традиційним АТП. Значний обсяг робіт виконують також відомчі АТП підприємств промисловості, сільського господарства, будівництва тощо.

Видозмінилася також структура самих АТП. Щоб підвищити доходи і знизити витрати і тим самим утримати позиції в конкурентній боротьбі з новими структурами, багато які АТП стали створювати на своїй базі дочірні підприємства або залучаючи приватних підприємців. Їм передаються в оренду транспорт та інфраструктура парків. Дочірні підприємства і підприємці працюють, як правило, за спрощеною системою обліку і оподаткування (єдиний податок), що значно знижує податкове навантаження і спрощує облік діяльності. Не виключений варіант роботи підприємств на загальних податкових підставах. Практика свідчить, що серед підприємців-орендарів помітна присутність керівного складу АТП або їхніх близьких родичів. Для

бухгалтера цей факт важливий, тому що свідчить про наявність пов'язаних осіб у діяльності АТП, чого не можна не враховувати у фінансовому обліку доходів і витрат, а також під час розрахунку податку на додану вартість та податку на прибуток АТП (застосування звичайних цін на роботи, послуги, товари тощо).

Структура автостанцій України сформувалася ще за радянської доби, але вона практично збереглася й досі. Проте автостанції та автовокзали не є юридичними особами і працюють, зазвичай, на правах філій обласних підприємств автомобільного транспорту. Останні з колишніх державних підприємств трансформовані в акціонерні компанії, товариства з обмеженою відповідальністю. Наприклад, у Житомирській області працює ТзОВ «Житомироблавто-транс», у Сумській — ТзОВ «Сумиоблавтотранс» і т.ін. У їхній власності перебувають усі автостанції та автовокзали, розміщені на відповідній території.

У сегменті автоперевезень у міжміському сполученні з'явилися й нові структури — закордонні та вітчизняні приватні компанії, які об'єднали фізичних осіб-підприємців — власників автобусів малого класу. Вони працюють в основному між великими містами, обласними центрами та в напрямку м. Києва в режимі експрес-перевезень. Особливістю діяльності таких перевізників є те, що більшість із них не користується послугами мережі автостанцій України. А відтак вони перебувають поза розкладом руху, затвердженим «Укравтотрансом» (департамент Мінінфраструктури) та поза межами затвердженого тарифу. Аби придати офіційний характер своїй діяльності ці перевізники здійснюють «нерегулярні перевезення» або «на замовлення». Насправді такі приватні перевізники мають свої внутрішні тарифи, розклади руху, власні диспетчерські служби, служби замовлень. Гроші за проїзд приймають безпосередньо водії автобусів. Касових апаратів немає. Підприємці отримують доходи і несуть певні витрати в своїй діяльності. Проте спрощена система обліку і оподаткування дає їм можливість уникати складнощів із фінансовим та податковим обліком та у відносинах із податковою службою.

Договори на перевезення пасажирів та вплив їхніх умов на організацію обліку. На автотранспортних перевезеннях застосовується декілька типів договорів. З одного боку, договір на перевезення *між перевізником і пасажиром* — *фізичними особами* в письмовій формі, як правило, не укладається. Своєрідним договором у цьому випадку є квиток на проїзд, що є підставою для наступних

правових дій, гарантій здоров'я і життя, а також кількістю і якістю послуг для пасажирів.

З другого боку, письмовий договір на перевезення пасажирів укладається **між перевізником і автовокзалом**. У більшості областей України автовокзали (автостанції) не є юридичними особами, тому в такому договорі функції замовника (автовокзалу) виконує, зазвичай, обласне підприємство автомобільного транспорту, у віданні якого перебуває автовокзал. При цьому договори мають ознаки договору-доручення, відповідно до якого автостанція може вчиняти дії від імені перевізника, в тому числі отримувати грошові кошти. Приклад договору про автостанційні послуги з резидентом наведено в *додатку 1*. Також договорами на перевезення можуть бути:

- довгострокові договори щодо перевезення організованих груп дітей (зразок договору затверджено Наказом № 431/7), договори разового перевезення організованих груп дітей у формі замовлення (зразок затверджено Наказом № 4/8), а також дозвіл на перевезення організованих груп дітей (зразок затверджено Наказом № 5/9);
- зовнішньоекономічні договори про спільну діяльність, пов'язану з міжнародним регулярним перевезенням пасажирів, за зразком, зазначеним у Порядку № 21;
- довгострокові договори на перевезення туристів (зразок затверджено Наказом № 433/5) і договори разового перевезення туристів (зразок затверджено Наказом № 6/4);
- договори про спільну діяльність, пов'язану з обслуговуванням пасажирів автомобільним транспортом, за зразком, зазначеним у Порядку № 21;
- договори про оренду приміщення підприємствами, які надають послуги населенню і пасажирам, за зразком, зазначеним у Порядку № 21.

Характер і умови договорів слід враховувати у випадку організації обліку та оподаткування, зокрема під час визначення:

- порядку оформлення підсумкових документів на доходи і витрати автостанції та перевізника;
- статусу платника податків (повірений чи довіритель);
- порядку розрахунку податків (від основної суми доходу чи від винагороди).

У сфері міжнародних договорів важливими є положення, які впливають на визначення валюти виручки та порядку розрахунків з нерезидентом, а також на порядок страхування пасажирів та сплати податків.

1.3. Ліцензування автотранспортних послуг та їхній облік

Автомобільні транспортні засоби, які використовуються для надання послуг з перевезення пасажирів, повинні мати ліцензійну картку, а підприємство (фізична особа), що здійснює автоперевезення, — ліцензію. Зразок ліцензійної картки наведено в *додатку 2*.

Необхідність наявності ліцензії для надання послуг з автоперевезень визначена Законом про ліцензування.

У випадку, якщо фізособа-СПД чи юрособа (підприємство) використовує автотранспорт тільки для власних господарських чи виробничих потреб, а громадяни — для особистих цілей, то він вважається відомчим (внутрішнім, особистим), і тому ліцензія на перевезення не потрібна.

Вимоги до одержання ліцензії на автоперевезення досить жорсткі. Щоб одержати ліцензії суб'єкта підприємницької діяльності, треба подати заяву до Державного департаменту Мінінфраструктури України, в якій мають бути такі відомості про заявника:

а) найменування підприємства (для юрособи) чи П.І.Б. (для фізособи-СПД);

б) місцезнаходження юридичної особи чи фізособи-СПД. Якщо фізособа-СПД здійснює діяльність за місцем проживання, то вказується місце прописки (реєстрації). У випадку наявності в заявника філій та інших відособлених підрозділів, які здійснюють діяльність на підставі цієї самої ліцензії, то у заяві вказується їхнє місцезнаходження;

в) банківські реквізити юрособи чи фізособи-СПД;

г) ідентифікаційний код юридичної особи чи ідентифікаційний номер фізичної особи — платника податків та інших обов'язкових платежів, а також паспортні дані;

д) виді господарської діяльності, для ведення якої СПД має намір одержати ліцензію.

До заяви додаються такі документи:

1) копія свідоцтва про державну реєстрацію СПД чи копія довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України, завірена нотаріально чи органом, який видав оригінал документа;

2) зведення про наявність матеріально-технічної бази (як для юрособи, так і для фізособи-СПД), необхідної для підтримки належного технічного стану транспортних засобів і проходження технічного огляду автомобілів, чи копії договорів на проведення цих робіт за відсутності власної бази і фахівців.

Крім того юридичні особи, які мають на балансі не менше ніж 10 автомобілів, додатково надають:

1) копію документа, що підтверджує необхідний рівень освіти посадової особи, яка відповідає за експлуатацію і технічний стан транспортних засобів, завірену в установленому порядку (нотаріально);

2) список власних чи орендованих транспортних засобів із зазначенням типу, марки, моделі, державного номера, пасажиромісткості, року випуску, номера свідоцтва про реєстрацію в ДАІ, а також його копії, завірені заявником;

3) копії документів водіїв, які працюють за наймом у юридичних і фізичних осіб-СПД, про наявність необхідної кваліфікації і своєчасного проходження медичного обстеження, завірені суб'єктом підприємницької діяльності;

4) копії страхових документів, завірені у встановленому порядку (нотаріально), що підтверджують наявність у перевізника обов'язкових видів страхування.

Перевізникам, які здійснюють міжнародні перевезення, необхідно прикласти копію документа, що підтверджує закінчення водіями курсів міжнародних перевізників і курсів водіїв, допущених до перевезень небезпечних вантажів спеціалізованим рухомим складом.

Відповідальна особа «Укравтотрансу» зобов'язана прийняти всі ці документи за описом, копія якого видається суб'єкту підприємницької діяльності за підписом даної особи і відміткою про дату прийняття.

Рішення про видачу чи відмову у видачі ліцензії повинно бути прийняте протягом 10 робочих днів з дати подачі заяви, а письмове повідомлення повинно бути відправлене заявникові протягом ще трьох робочих днів.

Оформлення ліцензії здійснюється протягом трьох робочих днів із дня внесення плати за неї. Якщо протягом 30 календарних днів заявник не оплачує вартості ліцензії чи не забирає оформлену ліцензію, то «Укравтотранс» може скасувати рішення про її видачу.

Витрати, пов'язані з придбанням ліцензії, в податковому обліку включаються до складу витрат суб'єкта підприємницької діяльності. У фінансовому обліку такі витрати відносяться до витрат майбутніх періодів і враховуються за дебетом рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів». Протягом строку дії ліцензії її вартість рівномірно амортизується (списується) на витрати періоду. Відображення витрат, пов'язаних із придбанням ліцензії, надано в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Облік витрат, пов'язаних з придбанням ліцензії

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Перерахування коштів на оплату вартості ліцензії	39	311
2. Частина вартості ліцензії, що припадає на звітний період (місяць, квартал), списується в собівартість реалізованих послуг	903	39

Запитання для самоконтролю

1. Яким законодавчим актом регулюється організація автоперевезень?
2. Охарактеризуйте види автоперевезень: автобусні перевезення, перевезення таксі, вантажні перевезення.
3. Хто може бути перевізником та організатором перевезень?
4. Яка сучасна структура автопарків?
5. Назвіть види договорів на автоперевезення та їхній вплив на організацію обліку і оподаткування.
6. На підставі яких документів перевізник отримує ліцензію на автоперевезення?
7. Якими проведеннями в обліку перевізника відображається вартість отриманої ліцензії?

Тести**1. Автобусні перевезення — це:**

- 1) переміщення людей і багажу за допомогою автомобільного транспортного засобу, в якому кількість посадкових місць більше дев'яти (враховуючи місце водія);
- 2) переміщення багажу за допомогою автомобільного транспортного засобу, в якому кількість посадкових місць більше дев'яти (враховуючи місце водія);

3) переміщення людей за допомогою автомобільного транспортного засобу, в якому кількість посадкових місць більше дев'яти (враховуючи місце водія);

4) немає правильної відповіді.

2. Перевізником може бути:

1) юридична особа, яка отримала ліцензію на автоперевезення;

2) суб'єкт підприємницької діяльності, який, відповідно до законодавства і на підставі отриманої ліцензії, надає послуги за договором перевезення пасажирів тільки автомобільним транспортним засобом загального користування, якщо цей засіб використовується на законних підставах;

3) суб'єкт підприємницької діяльності, який надає послуги згідно з договором перевезення пасажирів автомобільним транспортним засобом загального користування, якщо він використовується на законних підставах;

4) немає правильної відповіді.

3. Чи укладається договір між перевізником і пасажиром на перевезення пасажирів:

1) так;

2) ні;

3) так, у формі квитка на проїзд;

4) немає правильної відповіді?

4. Чи вартість ліцензії підлягає включенню в бухгалтерському обліку до складу витрат майбутніх періодів перевізника:

1) ні;

2) так;

3) так, за умови використання в господарській діяльності;

4) немає правильної відповіді.

5. Чи вартість ліцензії підлягає включенню в податковому обліку до складу витрат:

1) ні;

2) так;

3) так, за умови використання в господарській діяльності;

4) немає правильної відповіді.

РОЗДІЛ 2.

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА РУХОМОГО СКЛАДУ

Вивчивши цю тему, ви повинні знати:

- які документи необхідно подати до органу ДАІ для отримання реєстрації автотранспортного засобу;
- які податки і збори сплачують під час реєстрації автотранспортного засобу;
- особливості відображення в бухгалтерському фінансовому обліку операцій придбання автотранспортних засобів;
- особливості відображення в бухгалтерському фінансовому обліку операцій вибуття автотранспортних засобів;
- порядок відображення операцій руху транспортних засобів у реєстрах обліку та формах фінансової звітності;
- порядок розрахунку та облік амортизації транспортних засобів у бухгалтерському (фінансовому) та податковому обліку.

На основі набутих знань ви повинні вміти:

- нараховувати податки, які сплачують під час реєстрації транспортних засобів в органах ДАІ;
- відображати в реєстрах обліку операції придбання, передачі та списання автотранспортних засобів;
- відображати в формах фінансової звітності операції руху автотранспортних засобів та їх амортизації;
- розраховувати і відображати амортизацію в податковому обліку.

План

- 2.1. Документальне оформлення державної реєстрації транспортних засобів.
- 2.2. Податки і збори під час реєстрації транспортних засобів.
- 2.3. Облік придбання автотранспортних засобів.
 - 2.3.1. Придбання за кошти.
 - 2.3.2. Безоплатне одержання автомобілів.
 - 2.3.3. Внесок авто до статутного капіталу.
 - 2.3.4. Придбання автотранспорту за бартером.
 - 2.3.5. Придбання автомобіля, що був в експлуатації.
 - 2.3.6. Купівля автомобіля на запасні частини.

- 2.4. Облік вибуття автомобіля з підприємства.
 - 2.4.1. Продаж автомобіля.
 - 2.4.2. Вибуття автомобіля внаслідок крадіжки.
- 2.5. Відображення транспортних засобів в реєстрах обліку та формах звітності.
- 2.6. Розрахунок та облік амортизації автотранспортних засобів.
 - 2.6.1. Відображення амортизації у фінансовому обліку.
 - 2.6.2. Податковий облік основних засобів та їх амортизації.

Основним об'єктом обліку в системі автотранспортних організацій є автомобіль або інший транспортний засіб (автобус, таксобус).

Відповідно до чинного порядку, забороняється експлуатувати автотранспортний засіб без його реєстрації в органах ДАІ. Тому без держреєстрації і видачі реєстраційних номерів не можна ввести автомобіль в експлуатацію.

2.1. Документальне оформлення державної реєстрації транспортних засобів

В Україні встановлено порядок, згідно з яким автотранспортні засоби наземного пересування підлягають реєстрації в уповноваженому державному органі — державній автомобільній інспекції (ДАІ).

Відповідно до статті 34 Закону № 3353, встановлено, що: «Державній реєстрації й обліку підлягають призначені для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування автомобілі, автобуси, самохідні машини, сконструйовані на шасі автомобілів, мотоцикли всіх типів, марок і моделей, причепа, напівпричепа і мотоколяски».

Правила державної реєстрації й обліку зазначених автотранспортних засобів затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.1998 р. за № 1388 (надалі — Правила реєстрації).

Однією з цілей реєстрації є визначення бази оподаткування для сплати податку з транспортних засобів і збору за забруднення навколишнього середовища.

Реєструванню підлягають як автомобілі, придбані на території України, так і завезені з-за кордону. Зареєструвати автомобіль потрібно протягом 10 діб після придбання чи митного оформлення, чи тимчасового ввезення на територію України (п. 7 Правил реєстрації). Зазначений термін ДАІ продовжує, якщо власник транспортного за-

собу не може вчасно здійснити реєстрацію з поважної причини (хвороба, відрядження тощо).

Автомобіль повинен реєструвати особисто власник — фізична особа чи відповідальний працівник юридичної особи (якщо власник — юрособа). Для реєстрації необхідні такі документи:

1. Заява (для юридичних осіб встановлено обов'язкове узгодження реєстрації в райвійськкоматі, про що робиться відповідна позначка).

2. Документ, що засвідчує особу власника чи відповідальну особу (як правило, паспорт).

3. Документи, які підтверджують правомірність придбання транспортного засобу. Такими документами можуть бути:

а) довідка-рахунок, видана суб'єктом підприємницької діяльності, що реалізував транспортний засіб (якщо автомобіль куплено в суб'єкта підприємницької діяльності, для якого їхній продаж — основна діяльність);

б) договір (якщо автомобіль придбано у фізичної особи), в тому числі угода, укладена на товарних біржах, та інші засвідчені у встановленому порядку документи, що встановлюють право власності на транспортний засіб;

в) копія рішення суду, засвідчена у встановленому порядку, із зазначенням юридичної чи фізичної особи, яка визнається власником транспортного засобу, марки, моделі, року випуску, а також ідентифікаційних номерів вузлів і агрегатів транспортного засобу;

г) довідка органу соціального захисту населення, що виділив автомобіль чи мотоколяску (для інвалідів);

д) акт прийому-передачі транспортного засобу (форма встановлена в додатку № 6 до Правил реєстрації), виданий підприємством — виробником транспортного засобу — із зазначенням конкретного одержувача, скріплений підписом посадової особи підприємства і печаткою.

У випадку ввезення авто з-за кордону додатково надається:

е) посвідчення митного органу про реєстрацію транспортного засобу в підрозділах ДАІ або довідка-рахунок — для фізичних осіб;

є) вантажна митна декларація — для юридичних осіб.

4. Документ, що підтверджує оцінку вартості транспортного засобу. Ціна транспортного засобу вказується в довідці-рахунку і товарній накладній постачальника.

5. Документ, який підтверджує відповідність конструкції транспортного засобу установленим вимогам безпеки дорожнього руху, а

також вимогам, які є підставою для внесення змін у реєстраційні документи. Таким документом є Акт технічного огляду і звірення номерів агрегатів. Його видають після техогляду.

Свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу (технічний паспорт) з поміткою підрозділу ДАІ про зняття транспортного засобу з обліку за попереднім місцем реєстрації надається, якщо купуються автотранспортні засоби, які були в експлуатації.

У пункті 8 Правил реєстрації зазначено, що реєстрація транспортних засобів проводиться тільки після сплати їхніми власниками передбачених законодавством податків, а також внесення у встановленому порядку платежів за огляд транспортних засобів, реєстрацію, перереєстрацію і зняття їх з обліку, відшкодування вартості бланків реєстраційних документів і номерних знаків.

2.2. Податки і збори під час реєстрації транспортних засобів

Українське законодавство передбачає внесення перед реєстрацією двох платежів: пенсійного збору і податку на транспортні засоби. Їх можна назвати — «податки наперед», тобто такі, які сплачуються до введення в експлуатацію транспортних засобів.

Пенсійний збір. Відповідно закону «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», сплачується збір з операцій відчуження легкових автомобілів при зміні власника автомобіля.

Постановою № 1740 установлено, що органи Державтоінспекції реєструють **легкові автомобілі** винятково після сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що має бути підтверджено документом про сплату цього збору. Платниками цього збору виступають юридичні та фізичні особи незалежно від обраної системи оподаткування. Разом з тим, при реорганізації підприємства пенсійний збір не сплачується.

Розмір цього збору становить *3% вартості легкового автомобіля*, визначеної, відповідно, договорами купівлі-продажу, довідкою-рахунком торгових організацій, договорами міні, довідкою органів митної служби, актами експертної оцінки вартості автомобіля, іншими документами, що підтверджують цю вартість.

Розмір пенсійного збору визначається юрособами і фізособами-СПД (суб'єктам підприємницької діяльності) самостійно, при цьо-

му сплата збору повинна бути здійснена до подачі документів на реєстрацію автомобіля в ДАІ. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування здійснюється через установи банків на спеціально передбачений для таких операцій рахунок Пенсійного фонду за місцем реєстрації легкового автомобіля.

Звітність про сплату цього збору під час купівлі автомобіля заповнюють платники-покупці транспорту в загальному порядку, передбаченому для подачі звітності до Пенсійного фонду.

Дискусійним є питання: чи включається до вартості автомобіля «вхідний» ПДВ ?

Наприклад, автомобіль куплено за 240 000 грн, у т.ч 40 000 грн ПДВ. З якої суми слід нараховувати збір до Пенсійного фонду? За роз'ясненням Пенсійного фонду — з 240 000 тис, тобто 7200 (240 000 × 3%) грн. При цьому додаткові витрати на придбання не беруться до уваги при визначення бази оподаткування збором. Проте незалежні аналітики вважають що такий підхід протирічить принципам оподаткування, коли податок не повинен нараховуватися на податок. З іншого боку, відповідно до податкового законодавства, пенсійний збір не включається до системи оподаткування України. Хоча для бізнесу він є податковим платежем.

Наступне дискусійне питання стосується включення (не включення) суми пенсійного збору до первісної вартості купленого автомобіля. У *фінансовому обліку* потрібно виходити з вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» і включати такий збір до первісної вартості об'єкта.

На рахунках фінансового обліку сплата цього пенсійного збору відображається, як показано в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Відображення збору до Пенсійного фонду

Операція	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Нарахування збору до Пенсійного фонду	152	651
2. Перерахування збору до Пенсійного фонду з поточного рахунка (оплата готівкою через підзвітну особу)	651	311 (372)
3. Включення збору до первісної вартості автомобіля	105	152

Податок на транспортні засоби. На відміну від раніше діючого порядку із запровадженням Податкового кодексу платниками податку є юридичні та фізичні особи, що здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, які є об'єктами оподаткування. Тобто за новим законодавством податок сплачується не щорічно (щоквартально), а лише одноразово.

Об'єктами оподаткування податком є:

- колісні транспортні засоби;
- судна, зареєстровані в Державному судновому реєстрі України або в Судновій книзі України;
- літаки і вертольоти, зареєстровані в Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або в Реєстрі державних повітряних суден України. В Кодексі наведено виняток для окремих транспортних засобів.

База оподаткування визначається:

- для колісних транспортних засобів:
 - а) для мотоциклів, легкових автомобілів (крім легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном), автобусів (у тому числі мікроавтобусів), тракторів, вантажних автомобілів (у тому числі сідельних тягачів, інших спеціалізованих та спеціальних вантажних транспортних засобів) — за об'ємом циліндрів двигуна в кубічних сантиметрах;
 - б) для легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, — за потужністю двигуна в кВт;
 - для суден:
 - а) для суден, обладнаних двигуном, — за потужністю двигуна в кВт;
 - б) для суден, які не обладнані двигуном, — за довжиною корпусу судна в сантиметрах;
 - для літаків, вертольотів — за максимальною злітною масою.
- База оподаткування визначається окремо для кожного транспортного засобу.

Ставки податку для колісних транспортних засобів встановлено за видами транспортних засобів (табл. 2.2).

З 1 січня року набрання чинності цим Кодексом щороку нарастачим підсумком проводиться індексація ставок податку.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Таблиця 2.2

**Ставки податку для легкових автомобілів
(крім автомобілів, обладнаних електродвигуном)**

Група	Об'єм циліндрів двигуна, куб. см		Ставка податку, грн за 100 куб. см об'єму циліндрів двигуна
	від	до (включно)	
1	До 1 000		3
2	1 001	1 500	5
3	1501	1 800	7
4	1801	2 500	10
5	2 501	3 500	25
6	3 501	4 500	40
7	4 501	5 500	45
8	5 501	6 500	55
9	Понад 6 500		60

Строк сплати податку. Податок сплачується фізичними та юридичними особами перед проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів.

Сума податку обчислюється стосовно кожного транспортного засобу як добуток відповідної бази оподаткування, ставки (проіндексованої ставки) податку та відповідного коефіцієнта. Податок сплачується за місцем реєстрації транспортних засобів за ставками, які діють на день сплати.

Юридичні особи в десятиденний строк після першої реєстрації в Україні транспортних засобів подають відповідному органу державної податкової служби за місцем свого знаходження та за місцем реєстрації транспортного засобу розрахунок суми податку за транспортні засоби за формою, затвердженою центральним органом державної податкової служби. До розрахунку обов'язково додаються копії реєстраційних документів, завірені відповідним уповноваженим державним органом України, який проводив таку реєстрацію.

У бухгалтерському (фінансовому) обліку на суму разового податку при реєстрації відображається збільшення первісної вартості придбаного транспортного засобу (табл. 2.3).

Таким чином, до переліку документів, необхідних для реєстрації, додають платіжні доручення чи квитанції, які підтверджують оплату збору до Пенсійного фонду і податку з власників транспортних засобів.

Таблиця 2.3

Відображення транспортного податку

Операція	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Нараховано транспортний податок	152	641
2. Перерахування податку до бюджету з поточного рахунка	641	311
3. Включення податку до первісної вартості автомобіля	105	152

Інші витрати. Крім того, в процесі реєстрації транспортного засобу власники повинні внести плату за:

- номерні знаки;
- технічний огляд;
- талон техогляду;
- свідоцтво про реєстрацію;
- комп'ютерні послуги.

Усі ці витрати у фінансовому обліку підприємство включає до початкової (первісної) вартості автомобіля і враховує на субрахунок 105 «Транспортні засоби».

Нюансом в оформленні документів є те, що всі оригінали квитанцій про оплату передаються при реєстрації до МРЕВ ДАІ і на руках у представника підприємства нічого не залишається. Тому бажано зробити ксерокопії квитанцій для подальшого відображення їх у «Авансовому звіті» представника підприємства. Якщо юридичні особи здійснюють ці платежі в безготівковій формі, то документами, які підтверджують оплату, є платіжні доручення з позначкою банку.

2.3. Облік придбання автотранспортних засобів

Первинний облік. У бухгалтерському обліку будь-яка операція повинна підтверджуватися відповідними документами. Придбання авто не є винятком. І першим документом, який повинен бути на підприємстві, є **договір**, згідно з яким отримується авто. До таких договорів можна віднести:

1. Договір купівлі-продажу — при придбанні авто за кошти.
2. Договір про безоплатну передачу — при безоплатному одержанні авто.

3. Договір міни — при одержанні авто в рахунок поставленої продукції (товарів, робіт, послуг), тобто у випадку бартеру.

4. Інші договори, наприклад, рішення засновників про одержання авто як внеску до статутного капіталу, та ін.

Важливими даними в договорі є пункт договору або додаток до договору, в якому зазначено вартість автотранспорту, а також його характеристики і складові (наприклад, наявність в автомобілі автомагнітоли, інструментів, запасних частин, кондиціонера, радіотелефону тощо). Відповідальна особа або комісія при прийнятті автомобіля в акті прийому-передачі повинна вказати повний перелік цінностей, отриманих від постачальника, тобто зробити опис прийнятого об'єкта. На практиці зазвичай постачальник оформлює товарну (видаткову) накладну на автомобіль (*додаток 3*), дані якої перевіряють при складанні опису або акту прийому.

При складанні опису звертають увагу на наявність:

1) нестач у комплектації авто;

2) наявних пошкоджень автомобіля;

3) наявність і справність додаткового устаткування (вузлів, агрегатів та інших цінностей) автомобіля, не зазначених у його технічній документації. Це може бути кондиціонер, телевізор, пристрій проти викрадення, чохла, пально-мастильні матеріали тощо.

Усі цінності повинні бути зазначені **в акті приймання автомобіля** і відображені в фінансовому і податковому обліку. На практиці, незалежно від каналу отримання, на придбанні авто оформлюються або типові форми первинних документів з обліку основних засобів — **Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ОЗ-1)**, або **власно утворений документ**. В останньому випадку такий акт має містити мінімум необхідних для наступного обліку реквізитів.

Крім товарних документів, постачальник виписує і надає покупцеві **податкову накладну** на автомобіль (якщо продавець зареєстрований як платник податку на додану вартість — ПДВ). Цей документ є важливим для врахування суми ПДВ у постачальника (податкові зобов'язання) та покупця (податковий кредит).

Нормативним документом, який регулює методику відображення в бухобліку операцій з основними засобами (придбання, амортизація, вибуття) є П(С)БО 7 «Основні засоби».

Операції з придбання і сам автомобіль, який отримується, можна класифікувати за наступними ознаками:

1. Форма оплати за автотранспорт: купівля за кошти; безоплатне одержання; внесок до статутного капіталу; за бартером.

2. Термін експлуатації: новий автомобіль; автомобіль, що був у використанні;

3. Мета використання: для виробничих цілей; для адміністративних цілей; для використання на запчастини.

Одиниця обліку. Незалежно від того, як автотранспорт отримувася, чи має він знос і для яких цілей призначений, одиницею обліку автотранспорту у фінобліку є **об'єкт основних засобів, тобто саме авто**. Будь-яке начинне і додаткове устаткування, що не входить, відповідно до паспортних даних, до конструкції автомобіля і може бути демонтоване з автомобіля без порушення його функціональних можливостей і технічних характеристик, прибуткується як окремий об'єкт основних засобів чи матеріалів (запасів). Зокрема, навісне обладнання, наприклад, автомагнітола оприбутковується залежно від її вартості на рахунок 10 «Основні засоби» (понад 1000 грн) або рахунок 11 «Інші необоротні активи» (менше ніж 1000 грн), набір інструментів — на субрахунок 209 «Інші матеріали».

2.3.1. Придбання за кошти

Фінансовий облік. Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за **первісною вартістю**, що складається з:

1. Суми, сплаченої покупцем продавцю за автомобіль.

При цьому вартість матеріальних цінностей, які виділені в документах постачальника окремими позиціями: шини, кондиціонер, автомагнітола, запчастини, акумулятор, інструменти, пально-мастильні матеріали, інше навісне обладнання та інвентар не враховуються в початковій вартості авто, а відображаються на окремих рахунках бухобліку. Якщо ж зазначені цінності не виділяються в документах постачальника, вони враховуються в складі первісної вартості авто.

2. Вартості послуг з реєстрації автомобіля (держмито і платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням автомобіля);

3. Суми ввізного мита (у разі імпорту автотранспорту);

4. Витрат зі страхування ризиків.

До цих витрат належать страхування ризиків з доставки автотранспорту, страхування автотранспорту на період його майбутньої експлуатації тощо.

5. Суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування (під час купівлі легкового автомобіля).

6. Інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

До цих витрат належать також витрати на ремонт і регулювання автомобіля (у випадку якщо були пошкодження чи відхилення в роботі приладів, вузлів і агрегатів), а також заміну зношених деталей, що вийшли з ладу, вузлів, агрегатів тощо, без яких експлуатація автомобіля неможлива чи заборонена.

Витрати, пов'язані зі сплатою відсотків за користування позикою для придбання авто мають подвійний характер. З одного боку, сума відсотків може бути віднесена до витрат періоду як вид фінансових витрат і не включатися в початкову вартість об'єкта. З іншого, за наявності умов для капіталізації сума відсотків може бути, відповідно до ПБО 31 «Фінансові витрати», віднесена до первісної вартості. Ключовою ознакою капіталізації є наявність кваліфікаційного активу. У пункті 3 П(С)БО 31 йому дано таке визначення. *Кваліфікований актив — це актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення.*

Зрозуміло, що придбання готового автомобіля є разовим актом господарської діяльності і не потребує суттєвого часу для його створення. Тому більш обґрунтованим виглядає варіант списання відсотків за кредит на фінансові витрати (дебет рахунка 95).

Таким чином, зібрані витрати на придбання авто на підставі товарних документів постачальника відображаються **за дебетом субрахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» за датою надходження таких документів до бухгалтерії (в місяці надходження документів)**. Така дата може не збігатися з місяцем понесення таких витрат. Наприклад, сплачено платіжним дорученням за авто в січні, відпуск авто постачальник відобразив у документах (товарна накладна) в лютому. Зареєстровано авто в ДАІ в березні, акт приймання авто в АТП складено в квітні. До бухгалтерії АТП комплект документів надійшов у другій половині травня — 20 травня. У такий ситуації датою відображення первісної вартості авто на рахунках обліку буде травень. Після введення авто в експлуатацію витрати з придбання за зазначеною датою переносять **на субрахунок 105 «Транспортні засоби»**. Отже, відображення в обліку витрат з придбання активу може збігатися з місяцем понесення витрат, а може відставати залежно від технології руху первинних документів.

Відображення у фінансовому обліку господарських операцій, пов'язаних із придбанням автомобіля за кошти, наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Відображення у фінансовому обліку господарських операцій, пов'язаних із придбанням автомобіля за кошти

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Отримано легковий автомобіль від постачальника. Згідно з видатковою товарною накладною постачальника, вартість — 200000 грн без ПДВ, у т.ч. 4 шини на 800 грн, пальне на 50 грн	152	631	199150
2	Відображено суму «вхідного» ПДВ відповідно до товарної та податкової накладних (200 000 × 20%)	641	631	40000
3	Відображено одержані разом з автомобілем:			
	А) запчастини — шини в кількості 4 шт. — вартістю 200 грн за 1 шт. без НДС	207	631	800,00
	Б) дизельне пальне — 10 л (ціна пального на момент отримання становила 5,00 грн за 1 л без ПДВ)	203	631	50,00
5	Оплачено постачальникові вартість автомобіля	631	311	240 000
7	Сплачено витрати з доставки	377	311	600
8	Відображено суму податкового кредиту	641	644	100
9	Здійснено доставку, і її вартість включено в початкову вартість автомобіля	152	377	500
	Відображено суму податкового кредиту у вартості отриманих послуг з доставки	644	377	100,00
10	Включено в початкову вартість суму страхових платежів зі страхування ризиків доставки	152	655	120
11	Перераховано страховий платіж	655	311	120
12	Оплачено вартість реєстрації автомобіля	152	311	300
13	Нараховано податок із власників транспортних засобів	23 (91)	641	50
14	Нараховано пенсійний збір (240 000 × 3% : 100)	152	651	7200
15	Перераховано пенсійний збір	651	311	7200
16	Перераховано до бюджету податок із власників транспортних засобів	641	311	50
17	Введено автомобіль в експлуатацію і визначено його первісну вартість (199 150 + 500 + 120 + 300 + 7200)	105	152	207 270

Примітка. А. Відображення автошин та пального окремими позиціями в аналітичному обліку (операція 3) можливе, якщо таке виділення зроблено у видатковій накладній постачальника.

Введення автомобіля в експлуатацію в сумі 207270 грн (операція 17) відображується в тому місяці, у якому складено акт на введення в експлуатацію. Ця сума і буде його початковою вартістю. Амортизацію в фінансовому обліку починають нараховувати з наступного місяця.

2.3.2. Безоплатне одержання автомобілів

Згідно з п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби», початкова вартість безоплатно отриманих основних засобів у бухгалтерському обліку дорівнює їхній справедливій вартості на дату одержання з урахуванням витрат з доставки, установки, монтажу, що присутні при грошовій формі оплати і згадані в п. 8 П(С)БО 7. При цьому виключаються суми непрямих податків (вхідний ПДВ). З іншого боку, безоплатно отримані основні засоби — це додатковий капітал, який відображається на субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Відображення у фінансовому обліку безоплатного одержання автомобіля наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Відображення у фінансовому обліку безоплатного одержання автомобіля

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Оприбутковано безоплатно отриманий автомобіль за справедливою вартістю 200 000 грн з урахуванням витрат з доставки та пенсійного збору	152	631	207 270
2	Оприбутковано шини та пальне	207, 203	631	850
3	Відображено збільшення додаткового капіталу	631	424	208 120
4	Автомобіль введено в експлуатацію за початковою вартістю з урахуванням інших витрат з доставки	105	152	207 270

2.3.3. Внесок авто до статутного капіталу

Первісною вартістю автотранспортного засобу, отриманого як внесок до статутного капіталу підприємства, є справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства, плюс витрати по:

1) сплаті обов'язкових зборів і платежів під час реєстрації (переєстрації);

2) доставці і страхуванню ризиків під час доставки;

3) доведенню авто до стану, в якому воно стає придатне до використання за призначенням.

Якщо витрати сплачуються відповідно до установчого договору за рахунок засновника, то вони разом з вартістю авто відносяться на збільшення частки засновника та на зменшення його (засновника) заборгованості за внесками до статутного фонду підприємства.

Фінансовий облік господарських операцій, пов'язаних з одержанням автотранспортного засобу як внеску до статутного капіталу, представлений у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Фінансовий облік господарських операцій, пов'язаних з одержанням автотранспортного засобу як внеску до статутного капіталу

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Відповідно до установчого договору отримано легковий автомобіль від засновника як внесок до статутного капіталу	152	46	24 000
2	Вартість доставки включена до первісної вартості автомобіля	152	377	500
3	Нараховано податковий кредит за послугами доставки	641	377	100
4	Включена в первісну вартість сума страхових платежів зі страхування ризиків доставки	152	655	120
5	Оплачено вартість реєстрації автомобіля	152	311 (372)	300
6	Нараховано податок із власників транспортних засобів	23 (92)	641	50
7	Нараховано пенсійний збір (24000×3% : 100)	23 (92)	651	720
8	Введено автомобіль в експлуатацію	105	152	24 920
9	Збільшено статутний капітал підприємства	46	40	24 000

2.3.4. Придбання автотранспорту за бартером

Бартерні операції можуть здійснюватися як подібними, так і неподібними об'єктами. У нашому випадку об'єктами необхідно вважати й автотранспортні засоби, що обмінюються. Розглянемо порядок відображення в бухобліку таких бартерних операцій.

Подібні об'єкти. Згідно п. 12 П(С)БО 7, первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта. Різниця, що виникла між залишковою вартістю переданого об'єкта і його справедливою вартістю, списується на витрати звітного періоду.

Оскільки, відповідно до П(С)БО 7, *подібні об'єкти — це об'єкти, що мають однакове функціональне призначення й однакову справедливу вартість*, то при обміні подібними об'єктами не визначається доход, а отже, не визначається і фінансовий результат. Відображення бартерних операцій подібними об'єктами наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Відображення придбання автомобіля за бартерною операцією подібними об'єктами

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Знято з балансу вантажний автомобіль за первісною вартістю	286	105	28 000,00
2	Передано вантажний автомобіль контрагенту, в т.ч. ПДВ	361	712	33 600,00
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	5600,00
4	Списано балансову (первісну) вартість вантажного автомобіля на витрати	976	286	28 000,00
5	Оприбутковано вантажний автомобіль на заміну	152	631	28 000,00
6	Відображено податковий кредит	641	631	5600,00
7	Відображено залік заборгованостей	631	361	33 600,00

Неподібні об'єкти. Згідно з п. 13 П(С)БО 7, первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (чи частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, **збільшеної (зменшеної)** на суму коштів чи їхніх еквівалентів, що була **передана (отримана)** під час обміну. При цьому, згідно з П(С)БО 15, сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю запасів, що одержані чи підлягають одержанню підприємством, зменшеної чи збільшеної на суму відповідно переданих чи отриманих засобів та їхніх еквівалентів.

Наприклад, автопідприємство відвантажує торговій фірмі в обмін на автомобіль 7000,00 кг емалі балансовою вартістю по 4 грн за 1 кг на суму 28 000 грн. Замість цього торгова фірма передає автопідприємству автомобіль «ХХХ» в кількості 1 шт. (балансова вартість — 24 000,00 грн). Справедливу вартість виразимо на рівні договірної — 28 000,00 грн без ПДВ. При цьому постачальник (торгове підприємство) здійснює доплату в розмірі 4800,00 грн, у т.ч. ПДВ. Відобразимо цю операцію в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Відображення придбання автомобіля за бартерною операцією не подібними об'єктами

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відвантажено емаль (відображена дебіторська заборгованість з одночасним збільшенням валових доходів)	361	712	33 600,00
2	Відображено податкові зобов'язання відносно ПДВ	712	641	5600,00
3	Списано балансову (первісну) вартість відвантаженої емалі на витрати	943	201	28 000,00
4	Списано чистий доход на рахунок фінансових результатів	712	791	28 000,00
5	Списано собівартість реалізації на рахунок фінансових результатів	791	943	28 000,00
6	Оприбутковано автомобіль	152	631	24 000,00
7	Відображено податковий кредит	641	631	4800,00
8	Відображено доплату торговим підприємством	311	361	4000,00
9	Відображено податковий кредит	641	361	800,00

Продовження табл. 2.8

10	Відображено залік заборгованостей	631	361	28 800,00
11	Здійснено попередню оплату сторонньої організації доставки автомобіля	377	311	600,0
12	Відображено суму податкового кредиту	641	644	100,00
13	Здійснено доставку і її вартість включено до первісної вартості автомобіля	152	377	500,00
14	Відображено суму податкового кредиту з вартістю доставки	644	377	100,00
15	Включено в первісну вартість суму страхових платежів по страхуванню ризиків доставки	152	655	120,00
16	Перераховано страховий платіж	655	311	120,00
17	Оплачено вартість реєстрації автомобіля	152	311	300,00
18	Нараховано податок із власників транспортних засобів	23 (92)	641	50,00
19	Нараховано пенсійний збір* (28800 × 3% : 100)	152	651	864,00
20	Перераховано пенсійний збір	651	311	864,00
21	Перераховано у бюджет податок із власників транспортних засобів	641	311	50,00
22	Введено автомобіль в експлуатацію (24000,00 + 500,00 + 120,00 + 300,00 + 864)	105	152	25 784,00

Коментар до табл. 2.8. Оскільки первісна вартість автомобіля в умовах отримання доплати від постачальника визначена в сумі 24 000 (28 000 – 4000) грн, то така сума збільшена на вартість витрат з придбання (доставка, страховка, реєстрація, пенсійний збір), що в підсумку дає 25784 грн.

2.3.5. Придбання автомобіля, що був в експлуатації

Під час купівлі автомобіля, що був в експлуатації, покупець не одержує даних про суму нарахованого по ньому зносу. Взагалі ці дані необхідні покупцеві тільки для оцінювання експлуатаційних можливостей, ресурсу автомобіля, що купується. Для потреб бухгалтерського обліку вони не потрібні. Це пов'язано з тим, що, відповідно до П(С)БО 7, первісна вартість об'єкта в фінансовому обліку формується незалежно від наявності тієї чи іншої суми зносу на дату одержання об'єкта. Це, як правило, справедлива вартість на дату купівлі, зазначена в накладній (акті прийому-передачі) на придбання авто-

* У випадку придбання легкового автомобіля.

мобіля або іншого об'єкта. Вона може бути більшою або й меншою від балансової (залишкової) вартості об'єкта продавця. У цих умовах сума зносу історичної вартості об'єкта продавця стосовно справедливої вартості придбання (для покупця) уже не має ніякого значення.

В усьому іншому фінансовий облік придбання автомобіля, що був в експлуатації, нічим не відрізняється від придбання нового авто за кошти, безоплатно чи за бартером.

2.3.6. Купівля автомобіля на запасні частини

У деяких випадках стає більш вигідним, у фінансовому плані, купувати замість нових запасних частин, автомобілі на запчастини. Як правило — це порівняно нові автомобілі, які побували в аварії, не підлягають відновленню і подальшому використанню. У таких автомобілях частини деталей, вузлів чи агрегатів (далі — запчастин) залишаються неушкодженими і цілком придатними до експлуатації. Вартість таких запчастин значно нижча від ринкової вартості аналогічних нових, що важливо для підприємств, у яких питання економії стоїть на першому місці.

Однією з особливостей такого придбання авто є те, що немає потреби реєструвати такий автомобіль в органах ДАІ (ст. 34 Закону № 3353), а також сплачувати транспортний збір, оскільки ці автомобілі не передбачається використовувати (експлуатувати) за їхнім прямим призначенням, отже, вони не підлягають реєстрації (ст. 1 Закону № 1963). Що стосується сплати пенсійного збору, то, на наш погляд, його сплачувати доведеться, оскільки придбається все-таки автомобіль, а не запчастини, а в Законі про пенсійний збір щодо цього сказано абсолютно однозначно: цей збір сплачується під час придбання легкового автомобіля і ніяких обмежень чи винятків з цього питання законодавство не містить.

Що стосується відображення такої покупки в фінобліку, то необхідно відзначити, що такий автомобіль не є об'єктом основних засобів. Не дивлячись на те, що в усіх документах об'єкт, зазначений як автомобіль, у бухобліку авто слід відображати на рахунку 20 «Виробничі запаси» субрахунка 209 «Інші матеріали». У нашому прикладі (табл. 2.9) виділено аналітичний рахунок 2091 «Автомобіль К на запчастини». Сплата пенсійного збору в розмірі 3%, від ринкової вартості такого авто враховується на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» або 92 «Адміністративні витрати» (у разі купівлі легкового автомобіля).

Для того щоб уникнути додаткових пояснень контролюючим і податковим органам в процесі придбання такого автомобіля, призначеного на запчастини, доцільно:

1. В усіх документах (договорах, рахунках, актах, накладних), які будуть оформлятися в процесі купівлі авто, слід вимагати від постачальників вказівку, що цей автомобіль не придатний до експлуатації (не підлягає відновленню) і придбавається з метою розбирання на запчастини.

2. Такий автомобіль, в обов'язковому порядку, приймає комісія із залученням фахівця (працівника підприємства чи сторонньої організації), який зможе кваліфіковано оцінити стан усіх запчастин автомобіля і можливість їхнього використання. Висновок такого фахівця і перелік придатних для подальшого використання запасних частин (із зазначенням номерів, якщо вони є) повинні бути наведені в акті приймання автомобіля.

3. У процесі розбирання автомобіля:

а) усі витрати, пов'язані з розбиранням, відділенням придатних запчастин від металобрухту і, якщо необхідно, дрібного ремонту (відновлення) запчастин і приведення їх до стану, придатного для подальшого використання, слід враховувати окремо;

б) після закінчення робіт з розбирання авто спеціальною комісією, призначеною керівником, потрібно скласти акт виконаних робіт, оприбуткувати й оцінити (виходячи з ринкових цін на аналогічні запчастини, які були в експлуатації, і розцінок контор по прийманню брухту чорних і кольорових металів) всі отримані запчастини і металобрухт за чистою вартістю реалізації, після чого передати їх матеріально відповідальній особі;

в) бухгалтерії підприємства з огляду на вимоги П(С)БО 9 «Запаси» і дані, зазначені в акті приймання запчастин і металобрухту, витрати на придбання автомобіля і витрати на розбирання, ремонт (відновлення) і приведення запасних частин до стану, придатного для подальшого використання, слід визначити первісну вартість запасних частин і металобрухту і зарахувати їх на баланс з одночасним списанням автомобіля.

Розглянемо приклад, що стосується придбання авто на запчастини (табл. 2.9, 2.10).

Приклад. Автопідприємство «А» придбало в підприємства «Б» автомобіль «К», не придатний до подальшого використання за його прямим призначенням, щоб розібрати його на запчастини. Вартість такого автомобіля становить 3600,00 грн, у т.ч. ПДВ. Розбирати будуть відбуватися працівники автопідприємства «А».

Таблиця 2.9

Відображення придбання авто на запчастини

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Отриманий від підприємства «Б» легковий автомобіль «К», що не підлягає відновленню і призначений на запчастини, вартістю 3000,00 грн без ПДВ	2091	631	3000,00
2	Відображено суму вхідного ПДВ відповідно до товарної накладної	641	631	600,00
3	Оплачено підприємству «Б» вартість автомобіля	631	311	3600,00
4	Зроблено попередню оплату сторонній організації за доставку авто	371	311	600,00
5	Відображено суму податкового кредиту	641	644	100,00
6	Здійснено доставку і її вартість віднесено на вартість запчастин	2091	631	500,00
7	Відображено суму податкового кредиту у вартості послуг по доставці	644	631	100,00
8	Раніше перерахований аванс, переведено в оплату виконаних зобов'язань по доставці авто	631	371	600,00
9	Нараховано пенсійний збір у розмірі 3% вартості (у т.ч. ПДВ)	91	651	108,00
10	Перераховано до бюджету суму пенсійного збору	651	311	108,00
11	Віднесено на вартість запчастин суму страхових платежів по страхуванню ризиків доставки	2091	655	120,00
12	Перераховано страховий платіж	655	311	120,00
13	Нараховано зарплату працівникам за розбирання авто на запчастини	231	661	200,00
14	Зроблено відрахування на заробітну плату	231	65	78,08

Продовження табл. 2.9

15	Списано матеріали (розчинник, ацетилен, кисень та ін.) використані при розбиранні авто	231	201	260,00
16	Нараховано амортизацію устаткування, використаного при розбиранні авто	231	131	12,00
17	Відповідно до акта комісії сума витрат, пов'язаних з розбиранням автомобіля і приведенням запчастин до стану, придатного для їхнього подальшого використання, включається до вартості придбаних запчастин	2091	231	550,08
18	Оприбутковано запчастини, придатні для подальшого використання (розрахунок первісної вартості запчастин і металобрухту див. у табл. 2.10)	207	2091	410,00
19	Оприбутковано металобрухт чорного та кольорового металу	2092	2091	3651,60
20	Списання перевищення первісної вартості над чистою вартістю реалізації	946	2091	108,46
21	Доходи від здачі цінностей, що залишилися, на металобрухт	361	712	3600,00
22	ПДВ у сумі доходів	712	641	600,00
23	Формування фінансового результату від продажу матеріальних цінностей на металобрухт	712	791	3000,00
24	Списання вартості матеріальних цінностей, що були передані на металобрухт:	—	—	
	а) у разі використання рахунків класу 8	84	2092	3651,60
	б) у разі використання рахунків класу 9	943	2092	3651,60
25	Списання вартості матеріальних цінностей, що були передані на металобрухт, на фінансовий результат:	—	—	
	а) у разі використання рахунків класу 8	791	84	3651,60
	б) у разі використання рахунків класу 9	791	943	3651,60
26	Результат реалізації матеріальних цінностей, що були передані на металобрухт	442	791	651,6

Таблиця 2.10

Розрахунок первісної вартості запчастин і металобрухту, отриманих після розбирання автомобіля

№ п/п	Найменування отриманих запчастин і металобрухту	Оприбутковано в результаті розбирання авто		Оцінка за чистою вартістю реалізації з урахуванням ринкових цін (грн)	Витрати на придбання авто (грн) ¹	Витрати на розбирання авто, відновлення запчастин та ін. (грн) ²	Разом витрати (стовпець 5 + стовпець 6)	Первісна вартість, отримана розрахунковим шляхом (грн) ³
		Од. виміру	Кількість					
	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Гідропідсилювач руля	шт.	1	280,00	249,56	37,92	287,48	280,00
2	Бензобак	Шт.	1	70,00	62,39	9,48	71,87	70,00
3	Головний гальмівний циліндр	Шт.	1	60,00	53,48	8,13	61,61	60,00
4	Металобрухт кольорових металів	Кг.	0,2	1,60	1,43	0,22	1,65	1,60
5	Металобрухт чорних металів	Кг.	1000,0	3650,00	3253,14	494,33	3747,45	3650,00
	Усього	X	X	4061,60 ⁴	3620,00 ⁵	550,08	4170,06	4061,60

¹ Витрати на придбання автомобіля розподіляються за запчастинами пропорційно їхній вартості реалізації. Розрахунок здійснюється через коефіцієнт розподілу (K1), який визначається (3620,00/4061,60) і дорівнює 0,8912743. Далі для отримання даних по рядку 1 стовпця 5 необхідні дані рядка 1 стовпця 4 помножити на коефіцієнт (280,00 × 0,8912743) і матимемо 249,56; дані і для рядка 2 стовпця 5 будуть розраховані шляхом множення даних рядка 2 стовпця 4 на коефіцієнт K1 і т.д.

² Витрати на розбирання авто, відновлення запчастин тощо розподіляються за запчастинами пропорційно їхній вартості реалізації. Розрахунок здійснюється через коефіцієнт розподілу (K2), який визначається (550,08/4061,60) і дорівнює 0,135434. Далі для отримання даних по рядку 1 стовпця 6 необхідні дані рядка 1 стовпця 4 помножити на коефіцієнт (280,00 × 0,135434) і матимемо 37,92; дані і для рядка 3 стовпця 6 будуть розраховані шляхом множення даних рядка 2 стовпця 4 на коефіцієнт K2 і т.д.

⁴ Згідно з вимогами П(С)БО 9, береться менша сума між чистою вартістю реалізації і собівартістю.

⁵ Цю суму визначають додаванням ринкової вартості запчастин і металобрухту.

2.4. Облік вибуття автомобіля з підприємства

Як передбачено п. 33 П(С)БО 7, об'єкт основних засобів вибуває з активів (списується з балансу) в разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом. Крім того, вибуття може відбуватися також внаслідок форс-мажорних обставин, стихійних лих, крадіжок тощо. Кінцевим результатом обліку з вибуття транспортних засобів є визначення фінансового результату від вибуття об'єкта основних засобів. Згідно з п. 34 П(С)БО 7, фінансовий результат від продажу автомобіля визначається вирахуванням з доходу від продажу його залишкової вартості і непрямих податків і витрат, пов'язаних з таким вибуттям. Отже, такий показник можна розрахувати за алгоритмом:

$$\text{ФР} = \text{Дв} - \text{ПДВ} - \text{Ак} - \text{Зв} - \text{Вп},$$

- де ФР — фінансовий результат (прибуток або збиток);
 Дв — доходи від вибуття активу;
 ПДВ — сума податку на додану вартість;
 Ак — акцизний збір з легкових автомобілів;
 Зв — залишкова вартість автомобіля;
 Вп — витрати з продажу (передпродажні, комісійні тощо).

2.4.1. Продаж автомобіля

Підготовка до продажу. У фінансовому обліку сума передпродажних витрат відображається в складі собівартості реалізації основних засобів, тобто на субрахунку 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» (якщо підприємство для обліку витрат використовує клас 9 рахунків) або на рахунку 85 «Інші затрати» (якщо підприємство для обліку витрат використовує клас 8 рахунків або 8-й та 9-й класи одночасно).

Приклад 1. Підготовка автомобіля до продажу.

Вихідні умови:

1. Витрати підприємства на підготовку автомобіля до продажу становили 1000 грн.
2. Сума понесених витрат віднесена до валових і не перевищила 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх основних фондів станом на початок року.

Відображення операцій наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Відображення витрат при підготовці автомобіля до продажу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено суму витрат, понесених з підготовкою автомобіля до продажу	972	377, 641, 65, 66, 685 та ін.	1000
2	Списано суму понесених витрат на зменшення фінансового результату	793	972	1000

Облік продажу автомобілів. Доходи від продажу автотранспорту відображають на субрахунку 742 «Доходи від реалізації необоротних активів», витрати з продажу та залишкову вартість — на субрахунку 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів». Фінансовий результат — на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Якщо продається автомобіль, який раніше був переоцінений, то перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу (пункт 21 П(С)БО 7).

Документальне оформлення продажу автомобіля. Продаж може бути оформлено як типовим, так і нетиповим документом. До останнього належать форми товарних накладних. Якщо підприємство вирішило застосовувати типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, то слід скористатися формами, які затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. за № 352 (далі — Наказ № 352). Цим Наказом передбачено, що при передачі автотранспортного засобу іншому підприємству за плату складається *акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № 03-1)*. Він складається в трьох примірниках: перші два залишаються на підприємстві, яке продає автомобіль, а третій передається особі, що купує такий автомобіль.

У підприємства-покупця на підставі акта за формою № 03-1 (товарної накладної) в одному примірнику заповнюється *Інвентарна картка обліку основних засобів (форма № 03-6)*. Нагадаємо, що інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу

об'єктів. Ведення може здійснюватися як в ручному, так і електронному варіантах.

Крім того, на підставі відміток про вибуття автотранспорту (продажу), що зроблені в акті приймання-передачі основних засобів, робиться запис в *Інвентарний список основних засобів* (форма № ОЗ-9). Потім на підставі інвентарних карток відповідних груп (видів) основних засобів проводиться запис про вибуття до *Картки обліку руху основних засобів* (форма № ОЗ-8).

Відповідно до наказу Держкомстату № 352, названі реєстри аналітичного обліку основних засобів, що вибули (форми № ОЗ-6, ОЗ-8, ОЗ-9), додаються до акту, яким оформлено вибуття основних засобів (ОЗ-1). Отже, документальне оформлення вибуття авто в разі використання типових форм документації не можна назвати простим. В іншому варіанті, якщо підприємство-покупець не вимагає оформлення типових документів, можна скласти лише *акт прийому-передачі* довільної форми із зазначенням необхідних реквізитів, які задовольняють як продавця, так і покупця. Такий варіант оформлення документів дозволяється наказом Мінфіну України від 1995 р, за № 88, у якому зазначено, що підприємства мають право застосовувати нетипові документи із дотриманням вимог щодо обов'язкових реквізитів.

Під час продажу автомобіля його знімають з реєстрації в органах ДАІ і оформлюють на нового власника. В окремих випадках продавець має передати покупцеві гарантійний талон або сервісну книжку (за наявності).

У випадку ліквідації автотранспортного засобу рекомендується складати документ спеціального призначення за типовою формою № ОЗ-4 «*Акт на списання автотранспортних засобів*, який містить усі необхідні реквізити для такого роду операції.

Приклад 2. Відображення в обліку продажу автомобіля

Вихідні умови:

1. Підприємство реалізувало автомобіль за ціною 60 000 грн, у т.ч. ПДВ 10 000 грн.

2. Первісна вартість автомобіля становить 41 000 грн. Зношення — 1000 грн.

3. Сума витрат, пов'язаних з передпродажною підготовкою, становить 2400 грн (у т. ч. ПДВ — 400 грн).

Відображення операцій наведено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Відображення в обліку продажу автомобіля

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Передано автомобіль покупцеві	361	742	60 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	742	641	10 000
3	Списано суму зношення реалізованого автомобіля	131	105	1000
4	Списано залишкову вартість реалізованого автомобіля	972	105	40 000
5	Відображено суму передпродажних витрат	972	631	2000
6	Списано на фінансовий результат суму доходу від реалізації автомобіля	742	793	50 000
7	Списано на фінансовий результат залишкову вартість автомобіля та передпродажні витрати	793 793	972 972	40 000 2000
8	Одержані кошти за проданий автомобіль	311	361	60 000

Отже, прибуток від продажу автомобіля на рахунку 793 становив 8000 грн (60000 — 10000 — 40000 — 2000).

Продаж автомобіля через коміонера. Документальне оформлення продажу через коміонера не відрізняється від звичайного продажу. Особливістю обліку є те, що передача автомобіля коміонеру не означає його списання з балансу продавця, адже право власності ще не перейшло до останнього. Задіяні також аналогічні рахунки для обліку доходу та витрат з реалізації. Особливістю є те, що для обліку комісійного автомобіля відводиться окремий аналітичний рахунок у складі субрахунка 105 «Транспортні засоби», на який заноситься автомобіль за первісною вартістю. Крім того, фіксується комісійна винагорода коміонерові на рахунку 93 як витрати зі збуту.

Приклад 3. Продаж автомобіля за договором комісії

Вихідні умови:

1. Підприємство доручило продати коміонерові автомобіль за 60 000 грн (у т.ч. ПДВ 10 000 грн).

2. Первісна вартість автомобіля становить 50 000 грн. Сума нарахованого зносу — 13000 грн.

3. Відповідно до договору комісії, комітент сплачує комісіонерві комісійну винагороду після підписання акта наданих послуг у розмірі 10% ціни реалізації — 6000 грн (у т.ч. ПДВ 1000 грн).

Відображення операцій наведено в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Відображення продажу автомобіля за договором комісії

№ п/п	Зміст господарської операції	Фінансовий облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Передано автомобіль комісіонерві для продажу	105/3	105/1	50 000
2	Одержано гроші від комісіонера	311	685	60 000
3	Відображено дохід комітента (одночасно з одержанням грошей)	685	742	60 000
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	742	641	10 000
5	Віднесено суму доходу на фінансовий результат	742	793	50 000
6	Списано суму зношення реалізованого автомобіля	131	105	13 000
7	Списано залишкову вартість автомобіля	972	105/3	40 000
8	Віднесено на фінансовий результат залишкову вартість автомобіля	793	972	40 000
9	Після підписання акта наданих послуг нараховано комісійну винагороду комісіонерві	93	685	6000
10	Відображено податковий кредит з ПДВ за послуги комісіонера	641	685	1000
11	Віднесено на фінансовий результат суму комісійної винагороди	793	93	5000
12	Перераховано оплату комісіонерві	685	311	1200

Отже, фінансовий результат від продажу через комісіонера на рахунок 793 становив 5000 грн (60000 — 10000 — 40000 — 5000).

2.4.2. Вибуття автомобіля внаслідок крадіжки

У разі вибуття автомобіля внаслідок крадіжки його вилучають з активів (списують з балансу). Бухгалтерський облік вибуття автомобіля регулюється п. 34 П(С)БО 7. Аналогічно випадку продажу, фінансовий результат від крадіжки автомобіля визначається вирахуванням з доходу від відшкодування (найчастіше — страховою організацією) його залишкової вартості та інших витрат і відображається на субрахунку 793. В іншому варіанті такий результат може бути відображено як результат надзвичайних подій на рахунок 99.

Приклад 4. Відображення в обліку операцій з крадіжки автомобіля й отримання відшкодування.

Вихідні умови:

1. Викрадено автомобіль, який було застраховано.
2. Первісна вартість автомобіля на момент викрадення становила 100 000 грн. Сума нарахованого зносу — 20 000 грн.
3. Страхова організація погодилася відшкодувати вартість викраденого автомобіля в сумі страхового відшкодування 80 000 грн, яка дорівнює його залишковій вартості на дату викрадення.

Відображення операцій наведено в табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Відображення операцій з крадіжки автомобіля із відшкодуванням

№ п/п	Зміст господарської операції	Фінансовий облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Списано суму зношення викраденого автомобіля	131	105	20 000
2	Списано залишкову вартість автомобіля (нестача внаслідок крадіжки)	976	105	80 000
3	Страхова організація погодилася виплатити відшкодування	374	746	80 000
4	Отримано суму страхового відшкодування	311	374	80 000
5	Віднесено на фінансовий результат вартість викраденого автомобіля та суму страхового відшкодування	793 746	976 793	80 000

Податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються, адже операція списання автомобіля внаслідок крадіжки не належить до оподатковуваних операцій. Факт крадіжки має бути підтверджений документами з ДАІ.

Отже, фінансовий результат від вибуття становив 0 грн (80 000 — 80 000).

Приклад 5. Відображення в обліку операцій з крадіжки автомобіля без отримання відшкодування

Вихідні умови:

1. У підприємства викрали автомобіль. За фактом викрадення порушено кримінальну справу.

2. Автомобіль не знайдено. Від органів ДАІ отримано документи, що засвідчують про закриття справи щодо розшуку автомобіля.

3. Первісна вартість автомобіля на момент крадіжки становила 100000 грн. Сума нарахованого зносу — 20 000 грн (у фінансовому обліку).

Відображення операцій наведено в табл. 2.15.

Таблиця 2.15

Відображення операцій з крадіжки автомобіля без відшкодування

№ п/п	Зміст господарської операції	Фінансовий облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено списання суми зносу	131	105	20 000
2	Віднесено на витрати залишкову вартість викраденого автомобіля	976	105	80 000
3	Списано суму витрат на фінансовий результат	793	976	80 000

Отже, за умови відсутності компенсації за крадіжку підприємство несе лише збитки в розмірі залишкової вартості автомобіля.

2.5. Відображення транспортних засобів у реєстрах обліку та формах звітності

Реєстри бухгалтерського (фінансового) обліку. Перелік реєстрів бухгалтерського обліку та їхню форму підприємства обирають

самостійно. В умовах ручних форм та автоматизації облікових робіт бухгалтерії автотранспортних підприємств застосовують різні за формою облікові реєстри — журнали, журнали-ордери, відомості.

Якщо підприємство вирішило дотримуватися типових форм реєстрів, то слід застосувати реєстри обліку відповідно до Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. за № 356. Для ручного ведення обліку найпоширенішою є журнально-ордерна форма, основними реєстрами якою є накопичувальні відомості, розроблювальні таблиці (реєстри аналітичного обліку), журнали-ордери і головна книга (реєстри синтетичного обліку).

У реєстрах аналітичного обліку наводиться детальна інформація про придбання, рух та вибуття транспортних засобів. Ступінь деталізації даних про операції підприємства встановлюють самостійно. В синтетичних реєстрах аналітичні дані по дебету й кредиту узагальнюються до рівня субрахунків синтетичних рахунків, на яких враховуються автотранспортні засоби — 10 «Основні засоби» (субрахунок 105 «Транспортні засоби»), 11 «Інші необоротні активи», 15 «Капітальні вкладення».

В умовах автоматизації облікових робіт розробники програмно-го забезпечення пропонують підприємствам різні набори реєстрів. Зокрема, в типовій конфігурації програми 1С Бухгалтерія 8.0 пропонується застосовувати такі реєстри.

Реєстри синтетичного обліку:

- Обігово-сальдова відомість по рахунку;
- Обіг по рахунку;
- Аналіз рахунка;
- Головна книга.

Реєстри аналітичного обліку:

- Картка рахунка;
- Аналіз субконто;
- Картка субконто;
- Обігово-сальдова відомість по субрахунку (аналітичному рахунку).

Поряд з тим, в обліку основних засобів автотранспортних підприємств традиційно заповнюються такі реєстри аналітичного обліку, які рекомендовані Мінстатом України:

- ОЗ-6 «Інвентарна карта обліку основних засобів»;
- ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів»;
- ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»;

ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»;

ОЗ-16 «Розрахунок амортизації автотранспорту».

Реєстр за формою № 6 «Інвентарна карта обліку основних засобів» використовується для аналітичного (пооб'єктного) обліку транспортних засобів. Картку відкривають на кожний інвентарний об'єкт (групу). Якщо до інвентарного об'єкта належать окремі пристрої та прилади, що становлять із ним одне ціле, то в картці наводять перелік цих частин. Наприклад, до картки, що стосується вантажного автомобіля, можуть бути занесені дані про кількість запасних автошин, дисків, навісного обладнання тощо (якщо такі об'єкти не враховані як малоцінні предмети або запчастини). До картки не вносять усіх показників технічної документації. Характеристика автотранспортних засобів має бути лаконічною і відображати індивідуальні особливості об'єкта. Окремо відображають суми дооцінок та уцінок об'єкта. Картки недіючих об'єктів групують окремо.

Дані інвентарних карток узагальнюються в Опису інвентарних карток з обліку основних засобів (форма № ОЗ-7).

Форма № ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» узагальнює операції, пов'язані з оприбуткуванням, вибуттям об'єктів, у тому числі й автомобілів.

Інвентарний список основних засобів за формою № ОЗ-9 відображає автотранспортні та інші об'єкти за місцем їхньої експлуатації. Наприклад, за цехами, філіями тощо. Кількісні дані пооб'єктного обліку в усіх аналітичних реєстрах мають бути тотожні. Одночасно сумарні дані карток мають збігатися з даними синтетичного обліку основних засобів та інших необоротних активів.

Форма № ОЗ-16 «Розрахунок амортизації автотранспорту» використовують для нарахувань суми амортизації (зносу) по автотранспортними засобами в разі ручних форм обліку.

В умовах автоматизованих форм обліку розглянуті реєстри аналітичного обліку застосовують на розсуд підприємства. Якщо реєстри аналітичного обліку автоматизації містять необхідну інформацію про автотранспортні засоби, передбачену зазначеними типовими формами обліку, то останні можуть не застосовуватися і, таким чином, не допускається дублювання даних. Конкретні варіанти аналітичного обліку передбачаються в наказі про облікову політику підприємства.

Загальна схема заповнення реєстрів обліку автотранспортних засобів показана на рис. 1.

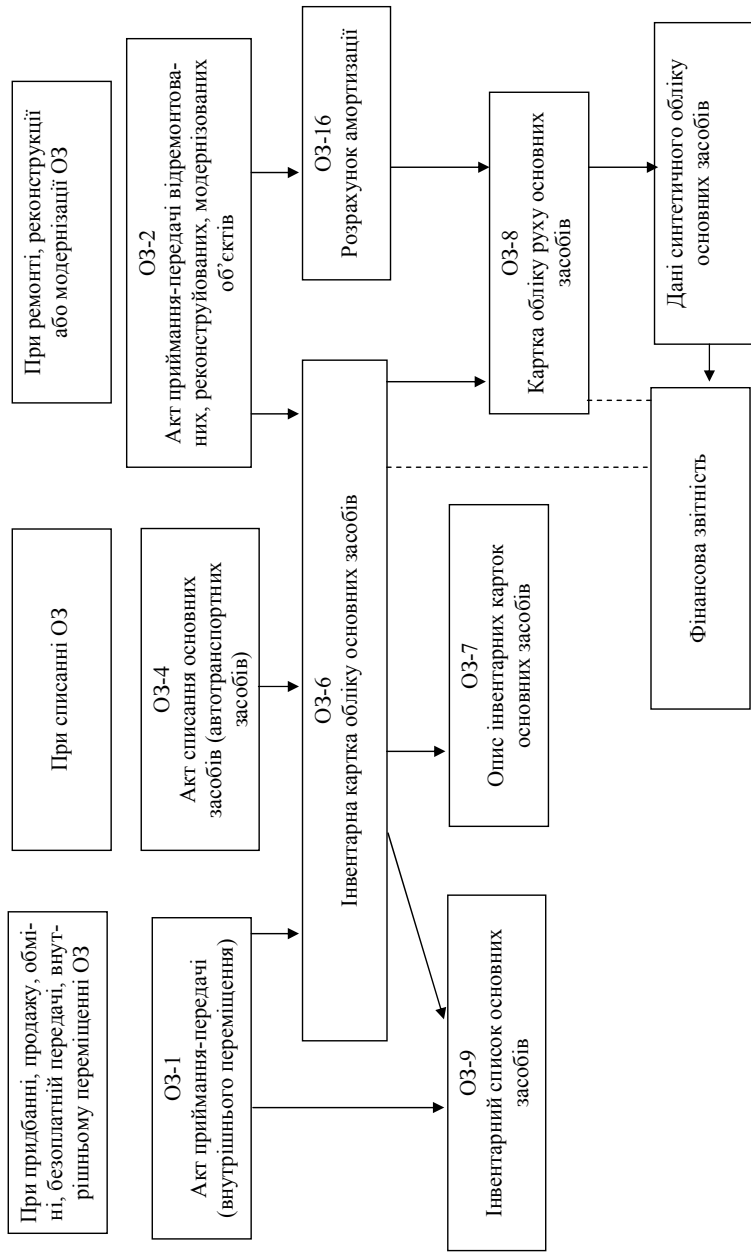


Рис. 1. Схема процесу заповнення реєстрів обліку автотранспортних засобів

Фінансова звітність. Дані про залишок автотранспорту в складі основних засобів відображають у Балансі (ф. № 1) по рядках: 030 — залишкова вартість, 031 — первісна вартість, 032 — знос засобів. Вартість не введених в експлуатацію автомобілів на кінець звітного періоду показують у складі незавершених капітальних вкладень у рядку 020. Крім того, в Примітках до фінансових звітів наводиться більш детальна інформація про основні засоби, в тому числі й транспортні засоби, у формі сальдо-обігової відомості (залишок на початок року, надходження, вибуття, нарахування зносу, залишок на кінець року).

2.6. Розрахунок та облік амортизації автотранспортних засобів

2.6.1. Відображення амортизації у фінансовому обліку

З метою складання фінансової звітності П(С)БО 7 надає можливість розраховувати амортизацію об'єкта основних засобів п'ятьма варіантами (методами): 1) прямолінійним; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискороного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивним; 5) виробничим.

Підприємство обирає метод самостійно, залежно від стратегії менеджменту — зменшення або збільшення витрат на амортизацію у відповідному відрізку часу діяльності або інших чинників. На практиці здебільшого віддають перевагу прямолінійному методу. Для рухомого складу, обсяг робіт якого коливається за періодами року (вантажний транспорт, автобуси), доцільніше використовувати виробничий метод.

Відзначимо, що для діючих об'єктів змінювати метод доцільно на початку року.

Амортизація нововведеного автомобіля в бухобліку починається з місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію. Важливим моментом є визначення ліквідаційної вартості об'єкта. Багато підприємств не розраховує її взагалі. Бухгалтерів цікавить: чи за кожним із згаданих методів її необхідно визначати? Виходячи з того, що вартість, яка піддається амортизації, — це різниця між первісною або переоціненою вартістю необоротних активів та ліквідаційною вартістю (п. 4 П(С)БО 7), її використовують у методах 1, 4, 5 національного стандарту, а також у формулах розрахунку в методах 2 та 3: тоді отримуємо однозначну відповідь — так.

Розглянемо розрахунок амортизації за прямолінійним та виробничим методами.

Приклад. Автомобіль вантажний ГАЗ 5303: первісна вартість (ПВ) — 83 500 грн; знос (З) — 37 800 грн; залишкова вартість (ЗВ) — 45 700 грн; ліквідаційна вартість (ЛВ) — 2000 грн; амортизована вартість (АВ) — 81 500 грн; плановий обсяг перевезень за весь термін експлуатації автомобіля (ПО) — 500 000 т-км, фактичний місячний обсяг перевезень (ФМОП): 1-ий місяць — 3000 т-км; 2-ий місяць — 1700 т-км; 3-ій місяць — 2600 т-км; 4-ий місяць — 3300 т-км; 5-ий місяць — 5000 т-км; 6-ий місяць — 5200 т-км. Термін корисного використання автомобіля (n) — 7 років.

Метод 1 — прямолінійний. Річна сума амортизації визначається розподілом вартості, що амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів. Цей метод доцільно використати для тих транспортних засобів, які в процесі експлуатації зношуються рівномірно і на заздалегідь визначений термін.

1. Визначимо значення річної норми амортизації (РНА):

$$PNA = 100\% / n,$$

де n — термін корисного використання об'єкта амортизації.

Розрахунок:

$$PNA = 100\% / 7 = 14,29\%.$$

2. Визначимо значення річної суми амортизації (РСА):

$$PCA = AV \times PNA.$$

Розрахунок:

варіант А: коли вартість, що амортизується, розрахована від залишкової вартості (в процесі експлуатації автомобіля):

$$PCA = 45700 - 2000 \times 14,29 = 6244,30 \text{ грн};$$

варіант Б: коли вартість, що амортизується, розрахована від первісної вартості (на початку процесу експлуатації автомобіля):

$$PCA = 83500 - 2000 \times 14,29 = 11646,35 \text{ грн}.$$

3. Визначимо значення місячної суми амортизації (МСА):

$$MCA = PCA : 12.$$

Розрахунок: за варіанту А:

$$MCA = 6244,80 : 12 = 520,40 \text{ грн};$$

За варіанту Б:

$$MCA = 11646,35 : 12 = 970,53 \text{ грн}.$$

Тобто щомісяця протягом семи років очікуваного терміну експлуатації вантажівки нараховується по 520,40 грн (варіант А) або 970,53 грн (варіант Б) амортизації із включенням до фактичної собівартості перевезень.

Метод 5 — виробничий. Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється розподілом вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням автомобіля за весь термін експлуатації.

У цьому методі виробнича ставка амортизації розраховується за формулою: $BCA = AB / ПО$, де BCA — виробнича ставка амортизації; AB — вартість, що амортизується; $ПО$ — плановий обсяг перевезень (т·км).

Розрахунок: варіант А:

$$BCA = 43\,700 \text{ грн} : 500\,000 \text{ т·км} = 0,087 \text{ грн на } 1 \text{ т·км};$$

Варіант Б:

$$BCA = 81500 \text{ грн} : 500\,000 \text{ т·км} = 0,163 \text{ грн на } 1 \text{ т·км}.$$

Здійснимо щомісячний розрахунок амортизації за даними варіанта А з урахуванням фактичних даних про перевезення за формулою:

$$CA = ФМОП \times BCA,$$

де $ФМОП$ — фактичний місячний обсяг послуг:

$$1\text{-ий місяць} — 3000 \text{ т·км} \times 0,15 \text{ грн} = 450 \text{ грн};$$

$$2\text{-ий місяць} — 17000 \text{ т·км} \times 0,15 \text{ грн} = 2550 \text{ грн};$$

$$3\text{-ій місяць} — 26000 \text{ т·км} \times 0,15 \text{ грн} = 3900 \text{ грн};$$

$$4\text{-ий місяць} — 33000 \text{ т·км} \times 0,15 \text{ грн} = 4950 \text{ грн};$$

$$5\text{-ий місяць} — 50000 \text{ т·км} \times 0,15 \text{ грн} = 7500 \text{ грн};$$

$$6\text{-ий місяць} — 52000 \text{ т·км} \times 0,15 \text{ грн} = 7800 \text{ грн}.$$

Якщо об'єкт амортизації в будь-якому місяці не експлуатувався, то амортизація не нараховується.

Проведення в обліку. На суму нарахованої амортизації (зносу) на автомобілі щомісяця кредитується субрахунок 131 і дебетується відповідний рахунок витрат. У спеціалізованих АТП — за субрахунками видів виробництв. Наприклад, 231 «Вантажні перевезення», 232 «Автобусні перевезення», в т.ч.: 2321 «Автобуси», 2322 «Маршрутні таксibusi» і т.ін. У нашому прикладі за прямолінійним методом за варіантом А слід щомісяця проводити суму 520,40 грн амортизації за дебетом субрахунка 231 та кредиту субрахунка 131.

Надалі в складі фактичної собівартості перевезень амортизація відноситься в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації». В інших підприємствах, що не спеціалізуються на автоперевезеннях, амортизація транспорту списується на рахунки 23 — по автотранспорту, що обслуговує основне виробництво; 91 — по автотранспорту, що обслуговує начальника цеху, по внутрішньоцеховому транспорту;

92 — по легковому транспорту для адмінперсоналу підприємства; 93 — по транспорту відділу збуту; 94 — при використанні транспорту для святкових, ювілейних дат тощо.

Реєстри бухгалтерського обліку. На жаль, у Методичних рекомендаціях щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку (наказ Мінфіну України від 29.12.2000 р. за № 356) для аналітичного обліку амортизаційних відрахувань не передбачено будь-яких відомостей. Лише в розділі 1 журналу 4 можна відобразити синтетичні дані оборотів по кредиту рахунка 13. Тому підприємства можуть скористатися типовою формою затвердженою Держкомстатом «Розрахунок амортизації» (ф. № ОЗ-16) або використовувати пропозиції розробників програмного забезпечення.

2.6.2. Податковий облік основних засобів та амортизації

Податковий кодекс України (надалі — ПКУ або Кодекс), який набрав чинності з 2011 року, вніс чимало змін у податковий облік операцій з визначення доходів, витрат і амортизації з метою розрахунку оподаткованого прибутку. Відтепер ліквідовано поняття «основні фонди» з метою податкового обліку та змінено порядок їх обліку та амортизації.

Класифікація основних засобів. До основних засобів з метою оподаткування належать матеріальні активи, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк використання становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Основні засоби платника податку класифікують у відповідні групи, до яких встановлено мінімально допустимі строки їхньої амортизації. У той же час у фінансовому обліку не встановлено обмежень у термінах амортизації об'єктів. Перелік груп податкового обліку, який наближено до групування в бухгалтерському обліку, наведено у статті 145 ПКУ. *Наприклад, транспортні засоби віднесено до групи 5, для яких встановлено мінімальний термін амортизації у 5 років.* При цьому платник податку не позбавлений права встановлювати більш тривалий термін експлуатації і, відповідно, амортизації. В останньому варіанті щомісячна сума амортизації зменшується, що призводить до збільшення бази оподаткування.

Об'єкти амортизації. Об'єктом амортизації є окремий об'єкт основних засобів та нематеріальних активів. Відповідно до статті 144 Податкового кодексу України в автопідприємствах **амортизації підлягають:**

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності та довгострокові біологічні активи;
- витрати на самостійне виготовлення основних засобів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;
- витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків вартості, яка амортизується, об'єкта основних засобів на початок звітного року;
- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту;
- сума переоцінки основних засобів;

Не підлягають амортизації та повністю належать до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

- утримання основних засобів, що перебувають на консервації;
- ліквідацію основних засобів.

Не підлягають амортизації та проводяться за *рахунок відповідних джерел фінансування:*

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання (самостійне виготовлення) та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Термін *«невиробничі основні засоби»* означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Строки амортизації. Нарахування амортизації на автопідприємствах здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який установлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше, ніж мінімально встановлений Кодексом. Амортизація призначається на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єктів.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) платнику податку слід урахувувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується на підставі виданого підприємством наказу, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації).

Амортизація основних засобів проводиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості. Надалі об'єкт не амортизується. Ліквідаційна вартість визначається підприємством самостійно на початку амортизаційного періоду. Така вартість включатиме, як правило, суму відшкодувань від реалізації або ліквідації об'єкта, яку підприємство, ймовірно, отримає від вибуття такого об'єкта. Тобто сума ліквідаційної вартості є плановим (прогнозним) показником.

Наприклад, в АТП розрахували, що за 10 років експлуатації автомобіля КАМАЗ-5544 за первісної вартості 200 000 грн його можна буде продати за 20 000 грн. Отже, ліквідаційна вартість по цьому автомобілю становить 20 000 грн. Відповідно вартість, що амортизується, — 180 000 (200 000 — 20 000) грн.

Ліквідаційна вартість у фінансовому та податковому обліку може збігатися, оскільки Кодекс не висуває вимог щодо окремого її розрахунку з метою оподаткування. Відрізняться будуть суми амортизації, оскільки в податковому обліку лімітується строк амортизації об'єктів. Натомість у фінансовому обліку строк амортизації не лімітується законодавством, і підприємство має право самостійно встановити будь-який строк амортизації (корисного використання) об'єктів. Такий строк може бути більшим або меншим за податковий. Наприклад, якщо, згідно з пунктом 145.1 ПКУ, для транспортних засобів уставлено мінімально допустимий строк корисного використання 5 років, то з метою фінансової звітності підприємство може встановити в наказі про облікову політику для окремих об'єктів і більший (наприклад, 12 років) і менший (наприклад, 3 роки) термін. У будь-якому випадку такий строк має бути не меншим за 13 місяців.

Отже, по кожному об'єкту основних засобів, зокрема автотранспорту, підприємствам необхідно розрахувати величину ліквідаційної вартості і, відповідно, вартості, що амортизується. Такі дані слід зазначити в реєстрі аналітичного обліку, наприклад, у відомості амортизації автотранспорту, і використовувати як базу для розрахунків сум амортизації.

Визначення вартості об'єктів амортизації. У пункті 146.1 ПКУ визначено об'єкти обліку вартості основних засобів, яка підлягає амортизації. З метою оподаткування платник податку відкриває аналітичні рахунки за такими позиціями обліку:

- кожен об'єкт, що входить до складу окремої групи;
- об'єкт з вартості ремонту та поліпшень основних засобів;
- об'єкт, отриманий безоплатно;
- об'єкт, наданий в оперативний лізинг (оренду);
- тимчасова податкова різниця (відповідно до абз.5 п. 6 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ). Останній об'єкт лічиться в обліку протягом трьох років з дати набуття чинності розділом III ПКУ (до 31.03.2014 р.).

Групи слід відкривати відповідно до галузевої специфіки підприємства.

Наприклад, в аналітичному податковому обліку автотранспортного підприємства або підприємств, які мають значну кількість автотранспорту, групу 5 можна розділити на підгрупи, класи і об'єкти (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

**Групи аналітичного податкового обліку
автотранспортних засобів**

Група	Підгрупа	Клас	Назва об'єкта амортизації
5	5.1. Вантажні автомобілі	5.1.1. Самоскиди; 5.1.2. Сідельні тягачі	5.1.1.1. Автомобіль «Івеко», № 13-25 тощо
	5.2. Легкові автомобілі	5.2.1. Автомобілі підрозділу 1; 5.2.2. Автомобілі підрозділу 2	5.2.1.1. Автомобіль «Шкода» № 44-98 тощо
	5.3. Вартість ремонту та поліпшень	5.3.1. Автомобілі вантажні; 5.3.2. Автомобілі легкові	5.3.1.1. Витрати з поліпшень вантажних автомобілів;

Продовження табл. 2.16

			5.3.1.2. Витрати з поліпшень легкових автомобілів тощо
	5.4.Автомобілі, отримані безоплатно	5.4.1. Автомобілі вантажні; 5.4.2. Автомобілі легкові	
	5.5.Автомобілі, надані в операційну оренду		5.5.1.1. Вантажний автомобіль «Татра» № 23-67 тощо

Період нарахування амортизації. Амортизація об'єкта основних засобів, як і в фінансовому обліку, нараховується *щомісяця* протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта. Проте в декларації з податку на прибуток зазначаються амортизаційні відрахування за квартал. При цьому амортизаційні відрахування розрахункового кварталу за кожним об'єктом основних засобів визначаються як *сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу*, обчислених із застосуванням обраного платником податку методу нарахування амортизації відповідно до кожної групи основних засобів.

Наприклад, по групі 4 «Машини та обладнання» за січень нараховано амортизації 2300,00 грн, за лютий — 2400,00 грн, за березень — 2100,00 грн. Отже, сума амортизації за перший квартал по групі становить 6800,00 (2300 + 2400 + 2100) грн;

по групі 5 «Транспортні засоби» за січень нараховано амортизації 1200,00, за лютий — 1400,00, за березень — 1100,00 грн. Отже, сума амортизації за перший квартал по групі становить 4700, 00 (1200 + 1400 + 1100) грн. Якщо по інших групах основних засобів амортизація не нараховувалася, то загальна сума амортизації по всіх групах для включення до декларації становить 11500 (6800 + 4700) грн.

Витрати на ремонт та поліпшення. Ремонтом називають витрати платника податку, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та отримання первісно визначеної суми майбутньої економічної вигоди від його використання.

До поліпшень відносять витрати платника податку, що повинні приводити до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів. Зазначені формулювання ремонт-

тів та поліпшень не відрізняються від тих, які застосовуються відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» у фінансовому обліку підприємств.

У Кодексі застосовано однакову методику щодо напрямків віднесення витрат з ремонтів та поліпшень об'єкта основних засобів: якщо сукупна сума витрат з поточного, капітального **ремонтів та поліпшень** (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція) перевищує встановлену базу — 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного податкового року, то таке перевищення включається до первісної вартості об'єкта, якого здійснено ремонт та поліпшення. Нагадаємо, що за нормою п.8.7 статті 8 раніше діючого Закону № 334 про податок на прибуток застосовувався аналогічний підхід до такого роду витрат. Проте, згідно із законом № 334, передбачалося віднесення витрат до кожного об'єкта амортизації лише по групі 1, а по інших групах пооб'єктний облік не вівся. Норми Кодексу потребують розподіляти накопичені витрати з перевищенням 10% ліміту на кожний об'єкт основних засобів.

Якщо ж сукупна сума зазначених витрат не перевищує встановлену базу у 10 відсотків, то вона включається до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

Отже, платникові податку щорічно слід розраховувати зазначений ліміт, виходячи із сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року. *При цьому за базу розрахунку приймають балансову (залишкову) вартість об'єктів згідно з даними податкового обліку.* З метою бухгалтерського (фінансового) обліку такий ліміт не застосовується, оскільки не передбачений нормами П(С)БО 7.

Відображення витрат з ремонту і поліпшень в обліку. Джерелом податкового обліку і розрахунків з метою декларації є дані бухгалтерського обліку.

Витрати з ремонтів. Виходячи з того, що в податковому обліку і декларації суми закінчених ремонтів та поліпшень у межах 10% ліміту відображаються в складі інших витрат, зокрема у витратах на утримання основних засобів **загальновиробничого, адміністративного і збутового** призначення, важливо визначити джерело інформації для складання декларації на підставі норм статті 138 ПКУ (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Джерела інформації з витрат на ремонт та поліпшення основних засобів

Напрямок віднесення витрат відповідно до норми статті 138 ПКУ	Джерело інформації
Абзац «г» підпункту 138.10.1: витрати на утримання, експлуатацію та ремонт , страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальнови-робничого призначення	Дебет рахунка 91 «Загальнови-робничі витрати»
Абзац «в» підпункту 138.10.2: витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (оперативна оренда (в тому числі оренда легкових автомобілів), придбання пально-мастильних матеріалів, стоянка, паркування легкових автомобілів, страхування майна, амортизація, ремонт , опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона)	Дебет рахунка 92 «Адміністративні витрати»
Абзац «д» підпункту 138.10.3: витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт , опалення, освітлення, охорона)	Дебет рахунка 93 «Витрати на збут»

На зазначених рахунках обліку відображають зведені дані щодо ремонтів. У той же час для накопичення витрат з ремонтів за елементами або статтями підприємству потрібно в бухгалтерському обліку відкрити відповідні аналітичні або субрахунки. Діючим планом рахунків не передбачено окремого рахунка для виконання такої функції. Тому в практиці обирають той рахунок, який найбільш пристосований для такого роду витрат, зокрема *рахунок 23 «Виробництво»*. При цьому відкривають окремий субрахунок для ремонтів, *наприклад, 2311 «Поточний ремонт автобусів», 2312 «Капітальний ре-*

монт автобусів» і т.д. За дебетом цих рахунків накопичують витрати за такими статтями:

- заробітна плата робітникам (будівельники, ремонтники, слюсарі, водії, механіки тощо) (кредит рахунка 66);
- соціальні внески на заробітну плату (кредит рахунка 65);
- ремонтні матеріали і запчастини (кредит рахунка 20);
- інші витрати прямого характеру.

Накопичення даних проводять у відкритих відповідних аналітичних рахунках за видами ремонтів (поточний, капітальний) та в розрізі інвентарних об'єктів ремонту (наприклад, вантажний автомобіль № 22-54, цех № 1 тощо).

По закінченні ремонту конкретного об'єкта накопичені витрати списують з кредиту рахунка 23 у дебет рахунків 91,92,93. Такий запис проводять на підставі первинного документа, який фіксує факт закінчення ремонту і здачу його результатів. На практиці застосовують, як правило, форми **акта виконаних ремонтних робіт**. Для набуття статусу податкового документа такий акт повинен відповідати вимогам статті 9 закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» щодо первинних документів. У декларації з податку на прибуток витрати, що стосуються закінчених ремонтів, можуть бути відображені в тому звітному періоді, в якому складено документ, що підтверджує понесені (здійснені) витрати.

Витрати з поліпшень. Виходячи з того, що в податковому обліку і декларації суми закінчених ремонтів та поліпшень в обсязі, що перевищує 10% ліміту, відображаються в складі інших витрат, також важливо визначити джерело інформації для складання декларації. Оскільки витрати з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції об'єктів носять капітальний характер і приводять до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів, у бухгалтерському обліку такі витрати накопичують, як правило, *на рахунку 15 «Капітальні інвестиції»*. Діючим планом рахунків не передбачено окремого субрахунка для накопичення зазначених витрат. Тому з метою оподаткування доцільно відкрити додатковий субрахунок 156 «Витрати з поліпшень основних засобів».

За дебетом такого субрахунка проводиться накопичення понесених витрат капітального характеру в розрізі інвентарних об'єктів, які можуть виступати окремими аналітичними рахунками (наприклад, автобус «Богдан» № 32-46 тощо). По кожному об'єкту поліпшень у дебеті аналітичного рахунка субрахунка 156 фіксуються витрати за

статтями, які фактично мали місце в звітному періоді: нарахована заробітна плата робітникам (будівельники, ремонтники) (кредит рахунка 66); нарахування соціальних внесків на заробітну плату (кредит рахунка 65); списані будівельні і ремонтні матеріали і запчастини (кредит рахунка 20) та інші прямі витрати.

На капітальні роботи складається, як правило, кошторис. Це документ, у якому розраховують планові показники ремонтно-відновлювальних або капітальних робіт. Показники кошторису є орієнтиром для показників обліку щодо найменування статей витрат та їхнього планового (кошторисного) розміру. Особливо це стосується робіт будівельного профілю. Проте питання обов'язковості (не обов'язковості) складання кошторисів вирішує кожний платник податку самостійно відповідно до вимог діючого законодавства з питань будівництва, реконструкції, модернізації об'єктів рухомості та нерухомості. У будь-якому випадку до заліку з метою оподаткування приймаються фактично понесені витрати платником податку у звітних періодах року відповідно до оформлених первинних документів.

Кодексом не заборонено віднесення усієї суми витрат з ремонтів і модернізацій до первісної вартості об'єкта з наступною його амортизацією. За такого підходу на поточні витрати відноситься менше затрат і об'єкт оподаткування збільшується.

Методи нарахування амортизації. Амортизація основних засобів у податковому обліку нараховується із застосуванням тих самих методів, що рекомендовані в ПСБО 7 «Основні засоби»: *прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого*. Конкретний метод амортизації для кожної з груп визначається наказом про облікову політику підприємства з метою складання фінансової звітності та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Амортизація нематеріальних активів. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням тих самих методів, що й по основних засобах. Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним із об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Операції щодо продажу об'єктів. В операціях продажу або відчуження об'єктів у податковому обліку до оподатковуваного доходу включається сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над балансовою (залишковою) вартістю окремих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, тобто сума прибутку. А сума перевищення балансової вартості над доходами, тобто сума збитку від такого продажу або іншого відчуження, включається до витрат платника податку. Аналогічна схема обліку з цих операцій застосовується і в фінансовому обліку (див. п. 2.4 цього розділу).

Доход від продажу або іншого відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів визначається згідно з договором про продаж або інше відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів, але не нижче від звичайної ціни такого об'єкта (активу). У фінансовому обліку застосовується не звичайна, а фактична ціна продажу, яка може бути вища, або нижча від звичайної ціни.

Ліквідація основних засобів. Окремо відображають у податковому обліку амортизацію в разі ліквідації основних засобів за рішенням платника податку або якщо з незалежних від платника податку обставин основні засоби (їхня частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації. Зокрема, платник податку в звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням суми накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів.

Наприклад, списано з балансу автобус первісною вартістю 150 000 грн, залишкова вартість — 20 000 грн, вартість, яка амортизується, — 140 000 грн, накопичена амортизація — 130 000 грн. Отже, на витрати відноситься сума 10 000 (140 000 — 130 000) грн.

Реєстри обліку. У податковому кодексі або в інших нормативних документах не визначено переліку або форм реєстрів податкового обліку амортизації. Виходячи з практики, платники податку самостійно розробляють форми відомостей. Такі відомості є частиною програмного забезпечення автоматизованого оброблення даних і обираються й застосовуються платником самостійно. За формою відомості можуть бути картками рахунка, обіговими відомостями. На їх підставі заповнюються відповідні рядки декларації з податку на прибуток підприємства.

Запитання для самоконтролю

1. Якими документами оформлюється реєстрація автомобіля в органах ДАІ?
2. Чи сплачується транспортний податок під час реєстрації автомобіля в органах ДАІ?
3. Чи сплачується збір за забруднення навколишнього середовища під час реєстрації автомобіля в органах ДАІ?
4. За відчуження яких категорій автомобілів сплачується збір до Пенсійного фонду?
5. Якими є складові первісної вартості придбаного автомобіля?
6. За допомогою якої кореспонденції рахунків відображається у фінансовому обліку придбання автомобіля?
7. Як саме відображається придбання автомобіля в податковому обліку з податку на прибуток?
8. Як відображається сума податкового кредиту з придбання автомобіля в обліку з податку на додану вартість?
9. Чим відрізняється облік з придбання автомобіля за плату і безкоштовно?
10. Якими проведеннями відображається внесок автомобіля до статутного фонду підприємства?
11. Які є особливості відображення вартості автомобілів при обмінних (бартерних) операціях?
12. Якими первинними документами оформлюється операція придбання автомобіля?
13. На якому рахунку фіксуються витрати з капітальних вкладень на придбання автотранспорту?
14. Чи може рахунок 15 мати сальдо на кінець року і що воно означає?
15. Як саме відображається фінансовий результат від вибуття автомобіля в разі його продажу та крадіжки у фінансовому обліку?
16. Які особливості податкового обліку вибуття автотранспорту в результаті продажу та крадіжки?
17. Якими специфічними формами аналітичного обліку (реєстрами) оформлюється рух та стан автотранспортних засобів?
18. Чи мають право автотранспортні підприємства застосовувати форми бухгалтерських реєстрів на свій вибір?
19. Які особливості податкового обліку автотранспортних засобів та їх амортизації відповідно до Податкового кодексу України?

Ситуаційні завдання

1. На підставі наведених даних розрахуйте суму збору до пенсійного фонду під час придбання автомобілів та покажіть бухгалтерські проведення на відображення такого збору на рахунках фінансового обліку.

Автотранспортне підприємство придбало нові автомобілі — «Шкода» (легковий) 1 од. за 240 000 грн (у т.ч. ПДВ) та «КАМАЗ» (вантажний) 1 од. за 480 000 грн (у т.ч. ПДВ), витрати з доставки — 2000 грн.

2. На підставі наведених даних розрахуйте первісну вартість придбаних автомобілів та покажіть бухгалтерські проведення на рахунках фінансового обліку.

Надано документально підтверджені дані витрат на придбання вантажного автомобіля в таких розмірах (грн): вартість автомобіля в комплекті — 300 000 (у т.ч. податковий кредит — 50 000), додатково 2 од. шин — 600, бензин — 100, послуги з доставки — 600 (у т.ч. податковий кредит — 100), страхування ризиків доставки — 240, реєстраційні збори — 900, податок з власників транспортних засобів — 100.

3. На підставі наведених даних розрахуйте доход та витрати АТП під час продажу автомобіля та покажіть бухгалтерські проведення на рахунках фінансового обліку і в податковому обліку.

Підприємство реалізувало вантажний автомобіль за ціною 120 000 грн, у т.ч. ПДВ 20000 грн, первісна вартість автомобіля становить 50 000 грн, ліквідаційна вартість — 5000 грн. Зношення — 40 000 грн, сума витрат, пов'язаних з передпродажною підготовкою — 2400 грн (у т.ч. ПДВ — 400 грн).

Тести

1. Чи правильне твердження, що первісна вартість автомобіля визначається на етапі вибуття автомобіля з балансу АТП:

- 1) так;
- 2) ні;
- 3) так з урахуванням норм П(С)БО 7;
- 4) правильної відповіді немає?

2. На підставі якого (яких) первинних документів бухгалтерія АТП визначає первісну вартість автомобіля:

- 1) інвентаризаційної відомості;
- 2) податкової накладної;
- 3) акта приймання-передачі;
- 4) платіжного доручення, сервісної книжки, податкової накладної?

3. На дату якої події в фінансовому обліку визначається первісна вартість автомобіля:

- 1) оплати за автомобіль;
- 2) здійснення витрат і надходження необхідних документів до бухгалтерії АТП;
- 3) отримання податкової накладної;
- 4) правильної відповіді немає?

4. При внесенні до статутного капіталу підприємства вартість автомобіля визначається в сумі згідно з:

- 1) домовленістю засновників (учасників) у формі їхнього рішення;
- 2) наданими документами про їхню вартість придбання одним із засновників (учасників);
- 3) експертним висновком оцінювача;
- 4) довідкою Державтоінспекції.

5. Реєстром аналітичного фінансового обліку автотранспортних засобів є:

- 1) головна книга;
- 2) журнал-ордер 5;
- 3) податкова накладна;
- 4) інвентарна карта обліку основних засобів.

6. Реєстром синтетичного фінансового обліку автотранспортних засобів є:

- 1) податкова накладна;
- 2) товарна накладна ;
- 3) головна книга;
- 4) інвентарний список основних засобів

7. Чи правильно застосовується термін «основні засоби» щодо автомобілів, які враховані в податковому обліку АТП:

- 1) ні;
- 2) так;
- 3) так з урахуванням умов їхньої експлуатації;
- 4) правильної відповіді немає

8. Автомобілі як основні засоби відображаються в Балансі підприємства в такому розділі:

- 1) першому розділі пасиву;
- 2) другому розділі активу;
- 3) третьому розділі пасиву;
- 4) першому розділі активу.

9. Автомобілі як об'єкт, який підлягає амортизації, відображаються в податковій звітності з:

- 1) податку на прибуток;
- 2) податку на додану вартість ;
- 3) транспортного податку;
- 4) забруднення навколишнього середовища.

10. Чи підлягає включенню до вартості вибуття автомобіля, яка списується із субрахунка 105 «Податок на додану вартість»:

- 1) ні;
- 2) так;
- 3) так з урахуванням вимог закону про податок на додану вартість;
- 4) правильної відповіді немає?

РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ПАЛИВА І МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

Вивчивши цю тему, ви повинні знати:

- порядок документального оформлення придбання паливо-мастильних матеріалів;
- порядок відображення операцій придбання паливо-мастильних матеріалів у реєстрах обліку та на рахунках бухгалтерії;
- порядок документального оформлення витрачання паливо-мастильних матеріалів;
- види та порядок застосування норм витрачання паливо-мастильних матеріалів;
- методичку оформлення в обліку та звітності нормативних та понаднормативних витрат паливо-мастильних матеріалів;
- способи контролю наявності палива на складах;
- порядок відображення операцій руху паливо-мастильних матеріалів у реєстрах обліку та формах звітності.

На основі набутих знань ви повинні вміти:

- контролювати показники первинних документів на рух паливо-мастильних матеріалів;
- провести бухгалтерські записи з надходження та вибуття паливо-мастильних матеріалів на рахунках та в реєстрах обліку;
- розраховувати фактичні витрати паливо-мастильних матеріалів з урахуванням норм витрачання за марками автомобілів;
- проводити контрольні операції зі зняття залишків паливо-мастильних матеріалів на складах та в баках транспортних засобів;
- відображати операції руху паливо-мастильних матеріалів у реєстрах обліку та формах звітності.

План

- 3.1. Придбання паливо-мастильних матеріалів.
 - 3.1.1. Первинний облік.
 - 3.1.2. Синтетичний та аналітичний облік.
- 3.2. Списання паливо-мастильних матеріалів.
 - 3.2.1. Види норм витрат пального та застосування їх.
 - 3.2.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік.

3.2.3. Контроль наявності палива на складах.

3.2.4. Відображення операцій руху паливо-мастильних матеріалів у реєстрах обліку та формах звітності.

3.3. Податковий облік паливо-мастильних матеріалів.

3.3.1. Облік витрат палива.

3.3.2. Облік податку на додану вартість.

3.3.3. Облік екологічного податку.

3.1. Придбання паливо-мастильних матеріалів

Придбання паливо-мастильних матеріалів (ПММ) може здійснюватися шляхом:

1) безготівкового розрахунку:

а) перерахування суми передоплати з рахунка автотранспортного підприємства (АТП) на рахунок роздрібного продавця — визначеної автозаправної станції (АЗС):

– без придбання талонів;

– з придбанням талонів;

б) використання електронних карток:

в) купівля палива в оптових постачальників за наявності власних чи орендованих ємностей та устаткування для його збереження і заправлення автомобілів;

2) розрахунку готівкою:

а) купівля палива водієм АТП в дорозі на різних АЗС за рахунок виданих йому під звіт коштів;

б) купівля палива (як правило, гуртового) підзвітною особою підприємства за наявності власних чи орендованих ємностей і устаткування для його збереження і заправлення автомобілів.

3.1.1. Первинний облік

Розглянемо документальне оформлення придбань у зазначених вище випадках.

1. Безготівковий розрахунок. Підставою для придбання палива в постачальника таким шляхом є договір, укладений між АТП і АЗС чи оптовим постачальником. Винятком є використання електронних карток при розрахунках. На сьогодні передбачений типовий договір за формою № 23-нп (додаток 23 до Інструкції № 81).

У цьому випадку можливі два варіанти купівлі нафтопродуктів на АЗС: без придбання талонів і з придбанням талонів.

Без використання талонів. Якщо автопідприємство отримує ПММ по безготівковому розрахунку і не використовує при цьому талони, то воно зобов'язане використовувати відомість на однічне відпускання нафтопродуктів за формою № 24-нп. Ця відомість призначена для обліку на одноразове відпускання одиниць ПММ. Заповнення відомості за ф. № 24-нп здійснюється в декілька етапів.

Першим етапом є первинне заповнення відомості на АТП в момент укладення договору (чи протягом декількох днів після його укладення), а саме: проставлення штампа на цих відомостях, після чого вони передаються на АЗС. Кількість таких відомостей не обмежена, отже, вона може бути визначена сторонами, які домовляються на їхній розсуд. У більшості випадків при визначенні кількості відомостей використовують дані про середню кількість заправлень автомобіля за місяць і кількість самих автомобілів.

Другим етапом є вторинне заповнення (але вже на АЗС) усіх граф відомості, що залишилися. Відомість заповнюється в двох примірниках. Оператор АЗС при відпуску ПММ по відомості зобов'язаний поставити штамп про кількість відпущеного палива також і в дорожній лист водія. При цьому необхідно пам'ятати, що відомість можна заповнювати на кілька автомобілів, але тільки за умови, що вони прибули на АЗС одночасно. Наприкінці місяця АЗС зобов'язана передати другі примірники відомостей на АТП. Крім того, наприкінці звітного періоду бухгалтерія АЗС випикує **видаткову накладну** на загальну вартість виданого палива за місяць, у якій зазначає найменування, кількість і вартість за марки ПММ.

Дані зазначеної відомості бухгалтерія АТП використовує для відображення надходження ПММ у баки транспортних засобів.

ТОВ АТП-15927
Договір № 25 від 08.04.20XX р.
АЗС-159

Типова форма № 24-нп

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

ВІДОМІСТЬ

на один відпуск дизельне паливо
(найменування та марка нафтопродукту)

зміна з 10.00 год. «18» квітня 20XX р. до 18.00 год. «18» квітня 20XX р.

матеріально відповідальна особа Мусієнко Олександр Андрійович
(прізвище, ім'я по батькові)

№ п/п	Гаражний номер	Державний номер автомобіля	Номер дорожнього листа	Прізвище, ім'я, по батькові водія	Табельний номер	Кількість відпущеного нафтопродукту, літрів (писати словами)	Підпис водія
1	2	3	4	5	6	7	8
1	456	45223 КА	005318	Гордієнко С. Н.	012345	Двадцять літрів	Гордієнко
2	654	35596 КА	005345	Злотник І. Н.	321650	Сорок літрів	Злотник

Шістдесят літрів Мусієнко О. А.
Усього відпущено (підпис та штамп змінного оператора АЗС)

У разі заправлення за талонами підприємство-покупець закуповує певну кількість талонів в АЗС. Потім ці талони видають водіям. Згідно з п. 4.1.7.27 Інструкції № 81, використовувати талони як засіб платежу на АЗС за паливо заборонено. Але якщо аналізувати цю ситуацію, то талони і не є засобом платежу, вони тільки дають право на одержання ПММ на певній АЗС у визначеному обсязі, оскільки оплата за ці ПММ уже була здійснена (передплата).

Для обліку талонів Інструкцією № 81 не передбачено окремого документа. Виходячи з цього, на наш погляд, необхідно, щоб на АЗС

заповнювали два документи (про це додатково слід вказати в договорі): відомість за формою № 24-нп і спеціальну відомість, у якій би вказувався облік талонів.

На АЗС Відомість з обліку талонів також має вестися в двох примірниках (у розрізі АТП), один із яких повинен бути переданий до бухгалтерії АТП для звірки даних про видачу талонів (у нашому прикладі — відомості № 12).

**Зразок відомості з обліку талонів і ПММ,
виданих за ними на АЗС**

АЗС-159

назва підприємства

**Відомість № 12
на відпуск нафтопродуктів згідно з талонами
за 25.04.XX р.**

Марка автомобіля	№ дорожнього листа	ПІБ водія	Відпущено бензину		Відпущено Д/П		Підпис водія про одержання ПММ	Підпис оператора АЗС про видачу ПММ
			Талони № з_ по _	Кількість (л)	Талони № з_ по _	Кількість (л)		
ЛАЗ 4109	005318	Гордієнко С. Н.	—	—	1900–1901	20	Гордієнко	Мусієнко
ЛАЗ 4109	005345	Золотин І. Н.	—	—	1902–1921	200	Золотин	Мусієнко
ПАЗ 01903	005655	Грицай В. А.	430–437	160	-	-	Грицай	Гаврош
<i>і т. ін.</i>								
За цією відомістю видано: бензин А-76 — 160 (сто шістдесят) літрів дизпаливо — 240 (двісті сорок) літрів								
<i>Підпис начальника АЗС</i>								

В АТП можуть вести відомість з обліку виданих талонів. На сьогодні обов'язкова форма відомості не встановлена, тому ми пропонуємо таку форму.

Зразок відомості по обліку талонів на АТП**ТОВ АТП-15927**

назва підприємства

**Відомість № 2158
з обліку виданих талонів за квітень 20XX р.**Матеріально-відповідальна особа за збереження і видачу талонів Маркісян О. А.

№ п/п	Дата видачі	ПІБ водія	Марка автомобіля (автобуса)	Кількість ПММ згідно з талонами	Талони №№		Підпис МВО про видачу талона	Підпис, водія про одержання талона
					На бензин: з_по_	На дизпаливо: з_по_		
...								
1	25.04.XX	Гордієнко С. Н.	ЛАЗ 4109	20	–	1900 1910	Маркісян	Гордієнко
2	25.04.XX	Золотин І. Н.	ЛАЗ 4109	580	–	1902 1930	Маркісян	Золотин
3	25.04.XX	Грицай В. А.	ГАЗ 01903	160	430 437	–	Маркісян	Грицай
....								

Дані зазначених відомостей з обліку виданих талонів менеджери АТП використовують для зустрічного контролю за кількістю палива, отриманого від постачальника за місяць. При цьому порівнюють окремо в акті підсумки про видачу ПММ у літрах з підсумковою товарною накладною за місяць, отриманою від постачальника. Причини розбіжностей можуть бути: неправильно виведений залишок палива в баках транспортних засобів на кінець місяця в обліку АТП (погрішності під час виміри залишків), втрата талонів водіями чи використання їх не за призначенням (привласнення), загальна занедбаність в обліку ПММ. У випадку розбіжностей складається акт, який підписують представники АТП та АЗС. В обліку проводиться та кількість талонів і пального, які підтверджені актом звіряння.

Використання електронних карток. АТП може при купівлі ПММ використовувати електронні картки (дебетові чи кредитові). У цьому випадку для:

1) АЗС — необхідно вести спеціальну відомість за формою № 25-нп. Оскільки ця відомість ведеться тільки АЗС і не має ніякого відношення до АТП, порядок її заповнення ми не розглядаємо;

2) АТП — необхідно вести спеціальну відомість з обліку вида-них електронних карток. Оскільки форма цієї відомості законодавст-вом не передбачена, ми пропонуємо її самі.

Зразок відомості з обліку електронних карток на АТП
ТОВ АТП-15927
 назва підприємства

Відомість № 2161
з обліку виданих електронних карток за квітень 20XX р.

Матеріально відповідальна особа за збереження і видачу елек-тронних карток Маркісян О. А.

№ п/п	Дата і час ви-дачі кар-тки	ПІБ водія	Вид картки та її номер	Зали-шок коштів на кар-тці, грн	Під-пис МВО про ви-дачу кар-тки	Підпис, водія, про одержання картки	Витра-чено коштів (грн) згі-дно із підтвер-джува-льними докуме-нтами	Дата і час по-вернен-ня карт-ки	Підпис МВО про одержання картки	Підпис водія про повер-нення картки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	25.04.XX 10.00	Опана-сенко С.Н.	Дебето-ва № 159456 7538528 651	480,00	Мар-кісян	Опана-сенко	240,00	25.04.03 12.30	Маркі-сян	Опана-сенко
2	25.04.XX 13.00	Забор-ний І.Н.	Дебето-ва № 159456 7538528 651	240,00	Мар-кісян	Забор-ний	240,00	26.04.03 18.00	Маркі-сян	Забор-ний
3	25.04.XX 14.00	Гонтар В.А.	Креди-това № 448552 7585228 442	160,00	Мар-кісян	Гонтар	120,00	26.04.03 18.00	Маркі-сян	Гонтар
...										

Ці відомості з обліку електронних карток також використову-ються для звірки витрачених коштів з даними, вказаними у виписках банку по картрахунку. Виходячи з даних відомості, бухгалтерія або

матеріально відповідальна особа) повинна зробити вибірку використаних коштів по кожному з водіїв і по кожній з карток. Дані зазначеної відомості бухгалтерія АТП використовує для відображення надходження ПММ у баки транспортних засобів. Відомість залежно від потреб АТП може вестися за видом робіт, за гаражами, водіями і т.д.

Придбання ПММ в оптових постачальників. Основним документом на придбання є **товарна (видаткова) накладна** постачальника. *Особливістю обліку придбання в цьому випадку є те, що паливо, яке надходить від оптових постачальників у цистернах, виражається у вагових одиницях (тоннах).* Оскільки облік відпуску та використання палива в автомобілях ведеться в літрах (об'ємний показник), то виникає необхідність перераховувати кількість отриманих тонн придбання в літри. *Для цього використовують спеціальні коефіцієнти перерахування, які затверджені Мінавтотрансом і є індивідуальними для кожного найменування палива (наприклад, бензину А-76, А-80, А-92, А-95 тощо).* При цьому ваговий показник (кілограми) в об'ємний (літри) переводять за допомогою показника питомої ваги (густини) нафтопродуктів. Такий перерахунок проводить бухгалтерія АТП або відділ постачання.

Як приклад, у табл. 3.1 подаємо густину палива при температурі 20°C за ДСТ 3900.

Таблиця 3.1

Густина палива залежно від його марки	
Марка палива	Густина, кг/м куб
Бензин А-76, А-80	700–760
Бензин А-92, А-95, А-98	725–780
Дизельне пальне	840–860

За такого варіанта заправка паливом ведеться на власних АЗС чи роздавальних колонках АТП. Заправник чи інша матеріально відповідальна особа веде накопичувальний документ — *відомість за ф. № 24-нп або лімітно-забірні картки.* У такому документі під час кожного заправлення фіксують кількість виданого палива на автомобіль (автобус). При цьому керівник або головний інженер АТП затверджує ліміт відпуску бензину (дизпалива) на кожен автомобіль (автобус) на день (місяць). *Тобто одиницею обліку на цій ділянці є транспортний засіб, а не водій.*

Якщо водій на транспортному засобі не міняється, то кількість відпущеного палива прямо ідентифікується з прізвищем закріплено-

го за транспортним засобом водія. У разі заміни водіїв або роботи позмінно слід отримане паливо розподіляти окремо за кожним із водіїв. Це необхідно робити у випадках перевитрати ліміту пального або економії його, оскільки нарахування премій чи утримання із зарплати проводиться строго індивідуально для кожного з водіїв. Вибір варіанта обліку залежить від системи контролю за витратами палива і наявності затвердженої системи заохочення за економію і покарання за перевитрату на кожному підприємстві.

По закінченні місяця або кожного разу, коли при надходить товарна накладна, бухгалтерія АТП повинна одержати від постачальника податкову накладну. *Податкова накладна є підставою для відображення в податковому обліку АТП податкового кредиту з ПДВ на суму отриманих ПММ.*

2. Розрахунок готівкою. Купівля ПММ водіями. Первинними документами обліку ПММ, придбаних водіями за готівку, є чеки РРО продавця (АЗС) і авансовий звіт водія.

Водій протягом трьох робочих днів чи наприкінці робочого дня (або вранці наступного робочого дня) зобов'язаний надати авансовий звіт про використання отриманих у касі сум і повернути невикористаний залишок готівки (пп. 2.15 Положення № 72). Зважаючи на те, що у великих АТП кількість «водіїв-підзвітників» значна (до декількох десятків), то кількість авансових звітів за місяць, що підлягають бухгалтерському обробленню, досягає кількох сотень.

Під час перевірки авансових звітів водіїв необхідно переконатися в наявності і дійсності доданих документів, що підтверджують придбання ПММ і зв'язок цих придбань із завданням водію:

- касовий чек (один чи декілька);
- податкові накладні (якщо сума в чеку перевищує 200 грн);
- товарні накладні на перевезений вантаж (у випадку вантажних перевезень) чи дорожній лист (легковий автомобіль, автобус).

При цьому звертають увагу, чи не відхилився водій від маршруту руху, зазначеного в дорожньому листі. Це видно з адрес АЗС, що вказані в чеках РРО. Особливо це актуально в разі міжміських (міжнародних) перевезень. Такий контроль повинен здійснювати не бухгалтер, а керівник підрозділу АТП або керівник АТП. Їхні підписи на авансовому звіті водія є підставою для прийняття його бухгалтером до проводки. За наявності вищезазначених документів, оформлених належним чином, бухгалтер має право оприбуткувати його на

рахунку 20 (фінансовий облік). Правильно оформлена податкова накладна, дані якої підтверджуються чеками на придбання, дають право відобразити податковий кредит з ПДВ.

Купівля підзвітною особою. Цей варіант придбання ПММ відображається в такому самому порядку, що й придбання ПММ водіями. ПММ від підзвітної особи оприбутковує комірник і потім видає їх водіям у загальноновстановленому порядку.

3.1.2. Синтетичний та аналітичний облік

Наявність і рух палива в бухгалтерському (фінансовому) обліку відображається на субрахунку 203 «Паливо». Оскільки автотранспортні підприємства використовують у своїй діяльності різні види палива і, як правило, мають спеціально обладнані місця для його зберігання, то необхідно по субрахунку 203 відкрити субрахунки другого і навіть третього порядку. Наприклад, субрахунок 2031 «Бензин А-95», 2032 — «Дизельне паливо» і далі за видами палива.

Для обліку палива в місцях збереження субрахунки третього порядку розширюються до четвертого та п'ятого знаків: субрахунок 20311 «Бензин А-95 на складі», субрахунок 20312 «Бензин А-95 в автозаправниках», субрахунок 20313 «Бензин А-95 у баках автомобілів» і далі за всіма наявними місцями збереження палива. Аналогічні субрахунки можуть бути відкриті за всіма наявними видами палива, якщо це необхідно для цілей обліку і відповідає вимогам облікової політики підприємства. Більш доцільним є ведення розвинутої структури аналітичних рахунків у системі управлінського обліку. На таке рішення впливає специфіка АТП, кількість автомобілів, обсяги послуг, що надаються, тощо.

Приклад. АТП придбало дизельне паливо за безготівковим розрахунком в оптового постачальника на суму 6000,00 грн, у т.ч. ПДВ 1000 грн. Працівник придбав паливо (А-95) на АЗС за рахунок отриманих підзвіт коштів на суму 120,00 грн, у т.ч. ПДВ. Придбання палива в обліку відображається проводками (табл. 3.2).

Таблиця 3.1

Відображення надходження палива від оптового постачальника

№ п/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Надійшло на склад від постачальника дизпаливо	20321	631	5000
2	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ відповідно до податкової накладної постачальника	641	631	100 0
3	Перераховано кошти постачальникові в оплату отриманого від нього дизпалива	631	311	6000
4	Працівникові підприємства (водію) видано кошти в підзвіт на придбання бензину в процесі здійснення перевезення вантажу	372	301	120
5	На підставі авансового звіту водія оприбутковано бензин, придбаний ним за готівку	20313	372	100
6	Відображено податковий кредит за чеками, доданими до авансового звіту водія на суму 200 грн	641	372	20

3.2. Списання паливо-мастильних матеріалів

Облік витрати ПММ здійснюється на підставі даних дорожніх листів. Списувати паливо державні органи рекомендують відповідно до «Норм витрат пального і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті», затверджених наказом Міністерства транспорту України від 10.02.1998 р. за № 43 (надалі — норми № 43). Проте з точки зору фінансового і податкового обліку в умовах ринкової економіки не обов'язково дотримуватися будь-яких норм витрачання ресурсів, у тому числі паливо-мастильних матеріалів (крім тих, про які зазначені в податковому законодавстві). Тим не менше, щоб проконтролювати витрати, підприємства мають право встановлювати порядок контролю, з дотримуючися затверджених типових норм витрачання ресурсів, оскільки вони вважаються найбільш обґрунтованими. Нижче розглянемо варіант застосування в обліку і контролі норм витрат палива.

3.2.1. Види норм витрати пального та їх застосування

Відповідно до загальних положень Норм № 43 :

Нормування витрат палива — це встановлення допустимої міри його споживання у визначених умовах експлуатації автомобіля. Для цього застосовуються базові лінійні норми, установлені за моделями (модифікаціями) автомобілів, і система нормативів та коригувальних коефіцієнтів, що дають змогу враховувати виконувану транспортну роботу, кліматичні, дорожні й інші умови експлуатації.

На сьогодні існують норми витрати автомобільного палива, наведені в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Перелік норм витрачання палива

№ п/п	Вид норм витрат палива	Примітки
1	Базова лінійна норма	Установлюється на пробіг автомобіля (на 100 км): для вантажних автомобілів (за винятком самоскидів) — у спорядженому стані; для легкових автомобілів і автобусів (повна маса яких не перевищує 3,5 т) і самоскидів — з половинним навантаженням; для автобусів (повна маса яких перевищує 3,5 т) — з повним навантаженням; для вантажопасажирських автомобілів — у спорядженому стані з половиною маси пасажирів
2	Норма на виконання транспортної роботи	Враховує додаткові витрати палива при русі автомобіля з вантажем — на 100 тонно-кілометрів (т-км). Застосовується для бортових вантажних автомобілів і сидельних тягачів у складі автопоїздів, автомобілів-фургонів і вантажопасажирських автомобілів, що виконують роботу, яка враховується в тонно-кілометрах
3	Норма на одну тону спорядженої маси	Враховує додаткові витрати палива при зміні спорядженої маси автомобіля, чи причепа, напівпричепа. Застосовується при розрахунках лінійної норми витрати палива при зміні спорядженої маси автомобіля щодо спорядженої маси базового автомобіля, при розрахунках лінійної норми автопоїздів і т. ін.

Продовження табл. 3.3

4	Норма на поїздку з вантажем	Застосовується для автомобілів — самоскидів і автопоїздів із самоскидними кузовами і враховує збільшення витрат палива, пов'язаних з маневруванням і виконанням операцій навантаження і розвантаження (на одну поїздку)
5	Норма на пробіг при виконанні спеціальної роботи	Установлюється на пробіг автомобіля (на 100 км). Застосовується для спеціальних і спеціалізованих, автомобілів, що виконують спеціальні роботи під час руху (снігоочисники, поливальні і мийні і т.ін.)
6	Норма на роботу спеціального устаткування, устатовленого на автомобілях	Застосовується для спеціальних і спеціалізованих автомобілів, що виконують спеціальні роботи під час стоянки (автокрани, компресорні, бурильні установки і т.ін.) у літрах на годину роботи чи устаткування в літрах на одну технологічну операцію
7	Норма на роботу незалежного обігрівача	Установлюється на одну годину роботи незалежного обігрівача. Застосовується для автомобілів, обладнаних незалежними обігрівачами. Користування обігрівачами допускається при температурі навколишнього середовища від 0°C до +10°C — до 50% тривалості роботи автомобіля на лінії, при температурі нижче 0°C — від 50 до 100% тривалості роботи автомобіля

Для моделей і модифікацій автомобілів, що відрізняються від базової моделі, не є серійними, для нових моделей і моделей оригінальної конструкції, що не ввійшли в додаток А і Б Норм № 43, розраховуються відповідно до п. 2 зазначеного документа. Норми № 43 застосовуються до всіх видів автотранспортних машин (вантажних, легкових, автобусів).

Облік дорожніх, кліматичних та інших експлуатаційних факторів проводиться за допомогою ряду поправочних коефіцієнтів, приведених у формі відсотків підвищення чи зниження базового значення норми. Право встановлення конкретних величин коефіцієнтів у регламентованих межах і термін їхньої дії надається керівникам підприємств і затверджується наказом по підприємству.

Норми витрати пального підвищуються (табл. 3.4) чи знижуються (табл. 3.5) у певних умовах.

Таблиця 3.4

Умови підвищення норм палива

№ п/п	Умова	Примітка
1	У зимових умовах	Залежно від фактичної температури: від 0°C до -10°C — до 5% надбавка; від 10°C до -20°C — від 5 до 10% надбавка; від 20°C і нижче — від 10 до 15% надбавка
2	Робота в гірській місцевості	Залежно від висоти над рівнем моря: від 500 до 1500 м до 5%; від 1501 до 2000 м до 10%.
3	Робота зі складним дорожнім планом	До 10% до планової витрати
4	Робота в умовах міста	Залежно від чисельності населення: з населенням до 0,5 млн чол. — 5%; з населенням від 0,5 до 1 млн чол. — 10%; з населенням понад 1 млн чол. — до 15%
5	Робота, що потребує частих технологічних зупинок	Роботи, пов'язані з навантаженням і розвантаженням, посадкою і висаджуванням пасажирів і т. ін. (у середньому більше ніж одна зупинка на один кілометр пробігу — маршрутні автобуси, обслуговування поштових скриньок, інкасація грошей, обслуговування хворих, інвалідів і т. ін.) — до 10%
6	Під час виконання робіт, що потребують знижених швидкостей	При зниженні швидкості до 20 км/год у задовільних дорожніх умовах (перевезення великогабаритних, вибухонебезпечних, скляних, крихких і т.ін. вантажів, при виконанні сільськогосподарських робіт, руху в колонах і т.ін.) — до 10%
7	Робота в надважких дорожніх умовах	У період сезонного бездоріжжя, снігових чи піщаних заметів, паводків та інших стихійних лих — 35%
8	Пробіг першої тисячі кілометрів	Це стосується нових автомобілів і тих, які вийшли з капітального ремонту, — до 10%
9	Навчальна їзда	До 15%
10	Погодинна робота	Для вантажних автомобілів (крім самоскидів) і вантажопасажирських, або якщо вони працюють постійно як технологічний транспорт, чи вантажні таксомотори — до 10%
11	Для автомобілів, що експлуатуються понад 8 років	До 5%

Таблиця 3.5

Умови зменшення норм палива

№ п/п	Умова	Примітка
1	Робота за межами при- міської зони	Залежно від покриття доріг: на дорогах з цементобетону, асфальтобетону, бруківки, мозаїки — до 15%; на дорогах з бітумомінеральної суміші, дьогтебетону, щебеню (гравію) — до 5%
2	Експлуатація міських автобусів не на постійних маршрутах	Ті що працюють у режимі на «замовлення» чи з іншою метою — до 10%

У разі застосування одночасно декількох коригувальних коефіцієнтів розраховується сумарний коефіцієнт коригування, що дорівнює сумі цих надбавок (зменшувальні коригувальні коефіцієнти віднімаються): $K_c = K_1 + K_2 + K_3 + \dots + K_n$.

Наприклад, автомобілю за роботу в гірській місцевості збільшили витрату палива на 5% (надбавка K_1 дорівнює 5%), а за роботу в зимовий час — ще на 13% (надбавка K_2 дорівнює 13%). Виходячи з цього $K_c = 5\% + 13\% = 18\%$.

Крім нормативних витрат палива, дозволяється додаткове його споживання:

- на міжгаражні роз'їзди і технічні потреби (технічні огляди, регульовальні роботи, приробляння деталей двигунів і автомобіля після ремонту і т.ін.) — не більше ніж 1% загальної кількості палива, спожитого підприємством;
- не більше ніж 10 л палива на місяць на один газобалонний (газодизельний) автомобіль для його запуску в холодний період року (температура навколишнього середовища нижче від 0°C). Зазначена надбавка не застосовується при експлуатації газобалонних (газодизельних) автомобілів на рідкому паливі;
- при тривалих простоях автомобілів під навантаженням/розвантаженням у пунктах, де за умовами пожежної безпеки заборонено виключати двигун (нафтобази, спеціальні склади і т. ін.), а також при тривалих простоях автомобілів у зимовий і холодний час року з працюючим двигуном (чекання хворих, інвалідів, клієнтів, нічліг у дорожніх умовах і т. ін.) чи під час перевезення спеціальних вантажів, що мають потребу в постійному обігріві салону (кузова) автомобіля, дозволяється

додаткова витрата палива з розрахунку: одна година простою відповідає витраті палива за лінійною нормою на 5 км пробігу автомобіля.

Для легкових автомобілів і автобусів нормативну витрату палива розраховують за формулою:

$$Q_n = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times K_c),$$

де Q_n — нормативна витрата палива, літри (м куб.);
 H_s — базова лінійна норма витрати палива, л/100 км;
 S — пробіг автомобіля, км;
 K_c — сумарний коригувальний коефіцієнт, %;
 0,01 — число для переведення коефіцієнтів, зазначених у відсотках, у цифрові показники.

У випадку використання на легкових автомобілях чи автобусах у зимовий період незалежних обігрівачів витрата палива на роботу обігрівача враховується в загальній нормативній витраті палива в такий спосіб:

$$Q_n = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times K_c) + N_{он} \times T_{он},$$

де $N_{он}$ — норма витрати палива на роботу незалежного обігрівача л/год.;

Розглянемо приклади розрахунку нормативної витрати палива у певних ситуаціях і для певних автомобілів.

Приклад 1. Розрахунок нормативної витрати пального на автобус.

Вихідні дані для розрахунку нормативної витрати палива для пасажирського автобуса «Ікарус-280.33»:

1. Базова лінійна норма витрати палива для пасажирського автобуса становить $H_s = 43,0$ л/ 100 км;

2. Надбавка за роботу при температурі нижче 10°C — $ДО1 = 10\%$;

3. Надбавка за роботу, що потребує частих технологічних зупинок, пов'язаних з посадкою і висаджуванням пасажирів, — $ДО2 = 8\%$.

4. Надбавка за роботу в умовах міста з населенням до 0,5 млн чол. — $ДО3 = 4\%$.

5. Норма витрати палива на роботу обігрівача *Sirokko-268* — $N_{он} = 3,5$ л/год.

6. Пробіг автобуса за час роботи, за який розраховується норматив витрати палива: по маршруту — 200 км; пробіг від місця стоянки (гаража) до місця початку маршруту плюс пробіг від місця закінчення маршруту до місця стоянки (гаража) автобуса — 20 км.

7. Тривалість роботи обігрівача — 8 год.

Нормативна витрата палива за 8-годинну зміну при пробігу 200 км по маршруту становить:

$$Q_n = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times K_c) + H_{он} \times T_{он} = 0,01 \times 43 \times 200 \times (1 + 0,01 \times (10 + 8 + 4)) + 3,5 \times 8 = 132,9 \text{ л.}$$

Нормативна витрата палива за період пробігу автобуса від місця стоянки (гаража) до місця початку маршруту і пробіг від місця закінчення маршруту до місця стоянки (гаража) автобуса протягом 30 хв і пробігу 20 км становить:

$$Q_n = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times K_c) + H_{он} \times T_{он} = 0,01 \times 43 \times 20 \times (1 + 0,01 \times (10 + 4)) + 3,5 \times 0,5 = 11,55 \text{ л.}$$

Приклад 2. Розрахунок нормативної витрати пального на легковий автомобіль.

Вихідні дані для легкового автомобіля: З дорожнього листа встановлено, що легкове таксі ГАЗ-24-10, що працювало в гірській місцевості на висоті 600 м над рівнем моря (Карпати, Крим) за межами приміської зони на дорозі з бітумомінеральним покриттям, здійснив пробіг у 300 км. Виходячи з цього:

1. Базова лінійна норма витрати палива для легкового автомобіля ГАЗ-2410 становить $H_s = 13,0$ л/км.

2. Надбавка за роботу в гірській місцевості на висоті над рівнем моря від 500 до 1500 метрів — $ДО1 = 5\%$.

3. Зниження за роботу за межами приміської зони на дорозі з бітумомінеральним покриттям $ДО2 = -5\%$:

$$Q_n = 0,01 \times H_s \times S \times (1 + 0,01 \times K_c) = 0,01 \times 13,0 \times 300 \times (1 + 0,01 \times (5 - 5)) = 39 \text{ л.}$$

Нормативи витрати палива доцільно закріпити наказом по підприємству і використовувати для контролю за його витратою. Це важливо і з точки зору оподаткування, оскільки податковий орган приймає до бази оподаткування прибутку витрати в межах типових норм.

Якщо для якогось автомобіля базова норма не встановлена, то, за заявою підприємств, інститут Міністерства транспорту України Державтотранс НДІпроект на договірних умовах може розробити тимчасові індивідуальні базові лінійні норми витрати палива (пп. 2.1.5 Норм № 43). Але для розробки і затвердження потрібен час.

Постає питання: за якими нормами підприємству списувати паливо, якщо автомобіль уже перебуває в експлуатації? У таких випадках підприємство використовує дані техпаспорту авто або ж самостійно розробляє норму й оформляє її актом.

Розробляючи норми, комісія може використовувати таку методичку вимірів:

1. Бак автомобіля заправляється паливом повністю.

2. На автомобілі проїжджають за спідометром визначену кількість кілометрів (наприклад — 100).

3. Знову бак доливають паливом з мірної ємності. Таким чином, обсяг палива, що помістився в бак після доливання, і є витратою на 100 км.

Таких вимірів роблять декілька і на підставі отриманих даних розраховують середню величину витрати палива на 100 км.

Поряд з рідким паливом автомобілі використовують і газове паливо. Лінійна норма витрати газового палива визначається шляхом коригування розрахованої лінійної норми витрати рідкого палива із застосуванням перевідних коефіцієнтів: бензин — зріджений природний газ — 1:1; бензин — зріджений нафтовий газ — 1:1,25.

3.2.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік

Первинний облік. Визначення нормативної та фактичної витрати ПММ, зокрема пального, здійснюється на підставі даних дорожнього листа автомобіля. З дорожнього листа бухгалтерія отримує таку інформацію:

- наявність пального в баку автомобіля на початок зміни (рейсу) за даними вимірювальних приладів автомобіля;
- кількість залитого пального (на автозаправній станції (АЗС) чи з автозаправника автотранспортного підприємства, за безготівковим розрахунком, у тому числі по картках чи за готівку на АЗС сторонніх підприємств та ін.) під час зміни (виконання рейсу);
- пробіг автомобіля за час зміни (рейсу).

Маючи дані про залишок пального в баку автомобіля на початок зміни (рейсу), кількість залитого пального в бак протягом зміни (рейсу) і витрату пального за нормою, можна визначити залишок пального на момент закінчення зміни (рейсу), виконавши нескладні розрахунки. Такий залишок можна розрахувати за такою формулою:

$$Zkr = Zn + R - Qn,$$

де Zn — залишок пального в баку автомобіля на момент початку зміни (рейсу);

R — залито пального в бак протягом зміни (рейсу);

Qn — витрата пального протягом зміни (рейсу) за нормою;

Zkr — залишок пального в баку автомобіля на момент закінчення зміни (рейсу), визначений розрахунковим шляхом (по нормі).

Для визначення **фактичної витрати пального** необхідно по закінченню зміни (рейсу) визначити залишок пального в баку автомобіля. Його можна визначити двома способами:

– за даними вимірювальних приладів автомобіля;

– за фактичною наявністю пального в баку.

Другий спосіб використовується у виняткових випадках, наприклад при інвентаризації.

Приклад. Припустимо, що по автомобілю ГАЗ-5307 є такі дані:

1) залишок пального в баку на початок зміни — 23,00 л (Zn);

2) протягом зміни водієм було здійснено два дозаправлення обсягом 45,00 і 50,00 л (R);

3) витрата пального за зміну за нормою становить 80,00 л (Qn).

Розрахуємо залишок пального в баку автомобіля на момент закінчення зміни:

$$Zkr = 23,00 \text{ л} + (45,00 \text{ л} + 50,00 \text{ л}) - 80,00 \text{ л} = 38,00 \text{ л}.$$

Аналітичний облік. Нагромадження даних про витрату пального за нормою і фактично на пробіг проводиться у відомостях аналітичного обліку, які можуть мати різні форми побудови. Один з варіантів — **«Щомісячна відомість обліку витрат пального»** (у натуральних показниках — літри; табл. 3.6). Як видно з наведеного прикладу, водій отримав економію бензину А-76 об'ємом 13 л: при нормі 886 л фактично витрачено 873 л. При цьому у розрахунку на 100 км пробігу витрати по нормі становили:

$$886 \text{ л} \times 100 \text{ км} : 2550 \text{ км} = 37,74 \text{ л}.$$

Витрати за фактом становили: $873 \text{ л} \times 100 \text{ км} : 2550 \text{ км} = 34,23 \text{ л}.$

Таблиця 3.6

Щомісячна відомість обліку витрат пального
по ТОВ АТП 15929 за єрудень 20XX р.
Водій Латишев В.У. Державний номер автобуса 019-07СВ

Дата	Но- мер до- ро- жнього листа	Напря- мок	Код паль- ного	Залито в бак, л			Залишок, л			Про- біг, км.	Витрати, л		Екон. (+) Пере- вitr. (-), л
				Нали- вом в АТП	За- тало- нами	Го- тів- ка	Ви- їзд	Заїзд	За норм- ою		Фак- тич- но		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
01	256	Селище Готня	A76	75	—	—	1	11	207	73	65	+8	
02	334	Нічне чергуван- ня	A76	—	29	—	11	19	50	18	21	-3	
03	370	Селище Журавка	A76	—	—	50	19	—	189	64	69	-5	
....													
31	1496	Готня	A76	—	50	—	19	4		73	65	+8	
Усього за місяць				275	500	100	1	4	2550	886	873	+13	

Кількість витраченого пального автобусом у фактичних величинах (863 л) множиться на ціну за 1 л, наприклад 7,00 грн, і отриману вартість фактично витраченого пального включають у собівартість автомобільних перевезень АТП — 6041,00 грн (863 x 7,00).

Відомо, що бухгалтерський фінансовий облік списання ПММ може здійснюватися із застосуванням одного з методів обліку вибуття запасів, передбачених у п. 16 П(С)БУ 9:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- ФІФО;
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Підприємство обирає один з методів для списання ПММ, фіксує його в наказі про облікову політику та застосовує в обліку вибуття палива і матеріалів (в операціях по кредиту субрахунка 203).

Процес переведення натуральних показників у вартісні називається **таксування**. Величина ціни може бути різною залежно від обраного методу списання запасів. Технічно ціну списання розраховують за кожним найменуванням палива. Наприклад, по бензину А-95 — за методом ФІФО (за методом першої ціни; табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Розрахунок списання бензину А-95 за методом ФІФО

Показник	Сальдо на початок м-ця	Отримано (дебет)	Списано (кредит)	Сальдо на кінець м-ця
1	2	3	4	5
Кількість	10 л	100 л по 7,80 100 л по 7,90 100 л по 7,95	80 л	230 л
Ціна	8,00	7,80	7,80	8,00
Вартість, грн	80,00	780 + 790 + + 795 = 2365,00	624,00	1821,00

Пояснення до розрахунку. Списання 80 л бензину (гр.4) проводиться за ціною першого надходження — 7,80 грн: 80 л × 7,80 = 624,00 грн. Сальдо на кінець місяця визначається послідовно так. З початку за кількістю: 10 + 300 – 80 = 230 л; потім по вартості: 8,0 + 2365,00 – 624,00 = 1821,00 грн; нарешті, за ціною: 1821,00 грн : 230 л = 8,00 грн. Зазначена ціна перевіряється по рядку 2: сальдо на початок (8,00) + отримано-дебет (7,80) — списано-кредит (7,80) = сальдо на кінець (8,00).

Операція списання пального на роботу автобусів, вантажних автомобілів АТП відображається в бухгалтерському фінансовому обліку за кредитом субрахунка 203 і дебетом рахунка 23 «Виробництво». В автотранспортних підприємствах, як правило, цей рахунок розбитий на субрахунки, наприклад: 231 «Автобусні перевезення», 232 «Перевезення мікроавтобусами», 233 «Вантажні перевезення» і т.ін.

Вартість витраченого пального легковими авто включається, як правило, до складу адміністративних або загальновиробничих витрат — у дебет рахунків 92, 91.

На інших підприємствах (неспеціалізованих) бухгалтерія обирає дебет того рахунка, який найбільш доречний у конкретних умовах використання автотранспорту: 23, 91, 92, 93, 94, 99.

Облік мастильних матеріалів. ПММ — це не лише пальне, а й мастильні матеріали. Нормативи витрат мастильних матеріалів наведені в додатку «В» Норм № 43, і вони встановлюються на 100 л (100 м³ розріджені природні газу (РПГ)) нормативних витрат пального (Qн), розрахованих для кожного конкретного автомобіля:

- 1) нормативи витрат моторного мастила — у літрах на 100 л нормативної витрати пального (Q_n) або в літрах на 100 м³ РПГ — (Q_n);
 2) нормативи витрат мастильних речовин (змазки) — у кг/100 або літрах у кг/100 м³ РПГ (Q_n).

Приклад. Продовжимо наш приклад для вантажного автомобіля ГАЗ-53-07 і розрахуємо витрати моторного мастила. Для цього потрібні дані про витрати пального (G_n) — 80,00 л бензину та мастил за нормативом.

Зробивши невеликі розрахунки, зможемо визначити фактичну витрату моторного мастила за такою формулою:

$$G_{\text{мас}} = (G_n \times W_{\text{км}}) / 100 \text{ км},$$

де G_n — нормативні витрати мастила в літрах на 100 л або 100 м³;
 $W_{\text{км}}$ — фактичний пробіг автомобіля.

У нашому випадку нормативні витрати моторного мастила становитимуть: $(1,8 \times 80)/100 = 1,44$ л. Проте на практиці списання моторних мастил проводиться не тільки за нормою витрат пального, а від фактичного пробігу автомобіля (автобуса) відповідно до вимог сервісної книжки виробника. Наприклад, для автомобіля «ЛАДА-Калина» після пробігу 8 тис. км необхідно замінити моторне мастило в кількості 4,5 л. Документальною підставою для списання мастил є товарна накладна продавця або акт виконаних робіт СТО.

3.2.3. Контроль наявності палива на складах

Крім облікових даних про залишки палива, які відображаються в картках складського обліку і сальдових відомостях, регулярно проводиться фактичне зняття залишків товару. Специфіка виміру кількості бензину, солярки та інших наливних видів палива має свою специфіку. Вона полягає в тому, що спочатку визначається об'єм рідини в ємностях (баках) у кубічних метрах або літрах. Для визначення об'єму палива використовують мірний шток (довга палиця, на якій нанесено поділки через кожен сантиметр), за допомогою якого визначається висота наповнення ємності. Такі заміри проводять, як правило, матеріально-відповідальні особи (комірник) (далі — МВО) на початку зміни. Після заміру записують показники висоти наповнення рідини по кожній ємності. Потім за допомогою ареометра (прилад для виміру густини нафтопродуктів) визначають густину (пи-

тому вагу) нафтопродуктів на даний момент часу. Після цього розраховують кількість палива по кожній ємності в кілограмах залежно від густини за формулою:

$$K = V \times Y,$$

де K — маса палива, в кг;
 V — об'єм палива, м куб.;
 Y — густина нафтопродуктів, кг/ м куб.

Використовуючи дані спеціальних замірних таблиць, знаходять об'єм палива в ємності. Для резервуарів різних об'ємів повинні бути свої замірні таблиці (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Замірна таблиця резервуара 5,4 м куб. 7-02-61,
повний обсяг 5,432 + 00,27**

Висота зливу, см	Ємність, м куб.
1	2
1	0,0037
2	0,0103
3	0,0188
4.	0,0293
.....
92	2,7083
93	2,7459
94	2,7833
І т. ін.....

Зазвичай такі таблиці розробляють заводами-виготовлювачами ємностей і входять у комплект постачання. Якщо ж таблиці з якоїсь причини відсутня, то її розробляє і затверджує «Український центр сертифікації і метрології».

Перевірка наявності палива в обов'язковому порядку проводиться також при зміні МВО, яка відповідає за збереження ПММ. В такому випадку та при проведенні планових або позапланових інвентаризацій створюється комісія, члени якої складають і підписують акт.

Акт зняття залишків паливо-мастильних матеріалів
АТП-15927 Форма № 30 -м
Затверджена Мінавтотрансом УРСР
17.06.80 р. №185

Акт № 3
зняття залишків ПММ станом на 30 квітня 20XX р.

Найменування ПММ	Ємність (тара)		При знятті залишків визначено						
	№	тип	Рі- вень зли- ву, см	Об'єм, л	пито- ма ва- га (гус- тина)	Кількість, кг			
						За да- ними виміру	За да- ними облі- ку	Над- ли- шки	Бра- кус
Бензин АІ 92	2	Діжка	118	118	0,830	98	98	—	—
Бензин А-76	1	Резер- вуар	48	2989	0,758	2266	2270	—	4
Диз. паливо	3	Цис- терна	58,5	9081	0,860	7820	7810	10	—

Комісія:

1. Орешко Н.Е / підпис/
2. Лушпа В.У / підпис/
3. Голуб А.І / підпис/

Зняття залишків за вищезазначеною методикою дає можливість визначити наявність рідини в резервуарі. Але не завжди цією рідиною може виявитися те, що повинно в ньому зберігатися. За законами фізики, в ємності збирається так звана «підтоварна вода», що міститься на дні ємності. Наявність води в ємності пояснюється не тільки законами фізики, а й несумлінним відношенням до роботи деяких МВО. Визначають кількість води в ємності так. Метршток змазують спеціальною індикаторною пастою, яка при зіткненні з водою стає червоною. Виявлену в такий спосіб кількість води віднімають від загальної, визначеної раніше, кількості пального і порівнюють з даними бухгалтерського обліку.

Крім поточного зняття залишків палива, в АТП проводиться планова або позапланова інвентаризація перед складанням річного звіту, у випадку зміни матеріально-відповідальних осіб, встановлен-

ня фактів крадіжки, за приписом судово-слідчих органів. При цьому утворюється інвентаризаційна комісія, яка керується в своїй роботі типовим положенням з інвентаризації та положеннями з облікової політики підприємства.

За результатами порівнянь фактичних та облікових даних можна виявити надлишок або нестачу пального, мастильних матеріалів. Результати інвентаризації заносять в інвентаризаційні відомості та у відомості порівнянь. При цьому інвентаризаційні комісії АТП можуть використати типову форму — **Відомість результатів інвентаризації** (додаток № 3 до інструкції № 69) або форму, прийняту на підприємстві. Вартість надлишків або нестач палива в інвентаризаційно-порівняльних відомостях приводиться згідно з їхньою оцінкою в сальдових відомостях за фактичною собівартістю — в розмірі сальдо кінцевого на звітну дату.

Пересортиця. В окремих випадках може бути проведений залік лишків та нестач внаслідок пересортування палива і матеріалів. Такий варіант можливий тільки щодо паливо-мастильних матеріалів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той самий період, що перевіряється, та однієї й тієї самої особи, яка перевіряється.

***Наприклад,** інвентаризація виявила надлишок бензину А-95 в кількості 200 л по ціні 7,50 грн на суму 1500,00 грн та нестачу бензину А-98 в кількості 300 л по ціні 8,00 грн на суму 2400,00 грн. За рішенням керівництва АТП може бути проведений залік на 200 л і в результаті лишається нестача 100 л бензину А-98 на суму 800,00 (100 × 8,00) грн.*

Нестача. У разі виявлення нестач та затвердження керівником підприємства рішення інвентаризаційної комісії про стягнення з винної особи відшкодування, підприємства застосовують особливу методику розрахунку збитку. При цьому керуються Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. Відповідно до зазначеної Постанови, розмір збитків визначається за формулою

$$P_3 = ((Bв - A) \times \text{Інф} + \text{ПДВ} + \text{Азб}) \times 2,$$

де P_3 — розмір збитків (у гривнях);

Бв — балансова вартість палива на момент установлення факту нестачі;

А — амортизація (для необоротних активів);

Інф. — загальний індекс інфляції;

ПДВ — розмір податку на додану вартість;

Азб — акцизний збір.

2 — підвищуючий коефіцієнт.

Таким чином, розмір збитку до відшкодування значно перевищує балансову вартість (фактичну собівартість) ПММ.

Наприклад, після проведення пересортування зафіксовано нестачу 100 л бензину А-98 за обліковою (балансовою) ціною 8,00 грн, на суму 800,00 грн (облікова вартість). Індекс інфляції не застосовується. Використовуючи формулу, отримаємо розмір збитку:

$$Pз = 100 \times 8,00 + 160 \times 2 = 2560,00 \text{ грн.}$$

Розрахована сума пред'являється винній особі, як правило, матеріально відповідальній — комірнику, завідувачу складу, керівнику підрозділу. Після отримання відшкодування суми (частини суми) нестачі винною особою бухгалтерія АТП повинна провести розмежування надходження на дві частини: відшкодувати збитки підприємства, а залишок коштів перерахувати до бюджету. До прямої шкоди (балансової вартості бензину) в АТП додають, як правило втрачену вигоду від продажу бензину або його реалізації в складі автопослуг у розмірі рентабельності (наприклад, 40%). Таким чином, сума збитку АТП за умов прикладу становила 1120,00 грн ((800,00 + (800,00 × 40% : 100)). Решта — 1440,00 грн (2560 — 1120) підлягає перерахуванню до бюджету, в тому числі — ПДВ 160 грн, інші доходи бюджету — 1280 грн.

У разі розрахунків із винними особами застосовують субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»; для відображення собівартості зіпсованих, вкрадених цінностей — рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»; для відображення доходів від відшкодування — рахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів». Кореспонденція за наведеним прикладом виглядає тиме, як показано в табл. 3.9.

Таблиця 3.6

Відображення списання палива в результаті нестачі

№ п/п	Зміст господарської операції	Проведення на рахунках		Су-ма, грн
		Дт	Кт	
1	Списано суму нестачі палива за собівартістю бензину	947	203	800
2	Матеріально відповідальній особі пред'явлено суму збитків	375	716	2560
3	Матеріально відповідальна особа відшкодувала збитки	301, 311	375	2560
4	Зараховано на доходи підприємства частину відшкодування	716	791	1120
5	Зараховано на розрахунки з бюджетом відшкодування в частині ПДВ	716	6415	160
6	Зараховано на розрахунки з бюджетом відшкодування в частині інших доходів бюджету	716	641	1280

3.2.4. Відображення операцій у реєстрах обліку та формах звітності

Аналітичний облік руху ПММ здійснюється в таких реєстрах — *звіт комірника* (завідувача складу), *картка рахунка*, *обігова відомість по рахунку*. Залишки ПММ узагальнюють у *сальдових відомостях*, які ведуть у розрізі матеріально відповідальних осіб та за субрахунком 203 в цілому. В якості реєстрів синтетичного обліку при ручних формах може бути застосовано *журнал № 5 А* та *головна книга*. У разі автоматизованого обліку використовується *обіговосальдова відомість та головна книга*.

Узагальнені дані про сальдо за рахунком 20 відображають у Балансі (ф. № 1) у рядку 100 «Запаси». Вартість витрачених ПММ у складі собівартості автопослуг підлягає віднесенню до рядка 040 Звіту про фінансові результати (ф. № 2), а в складі адміністративних витрат — в рядку 070. Крім того, в Примітках до фінансових звітів (ф. № 5) ПММ відображають за статтею «Паливо» розділу VIII.

3.3. Податковий облік паливо-мастильних матеріалів

3.3.1. Облік витрат палива

За нормами Податкового кодексу, більше не потрібно розраховувати приріст-убуток матеріалів з метою обрахування податку на прибуток. Також відсутнє правило обліку як «перша подія». До витрат включають не вартість придбаних від постачальника матеріалів, а ту суму, яка відображає витрати ПММ за даними бухгалтерського обліку платника податку на прибуток. Тобто за датою списання ПММ до витрат діяльності, що відображається записом з кредиту субрахунка 203 у дебет рахунків витрат 23, 91, 92, 93 тощо. Сума витрат ПММ включається до складу собівартості автопослуг або до інших витрат. При цьому важливим моментом прийняття суми витрат ПММ до податкового розрахунку є розмір їхнього витрачання — за нормативною, визначеною в наказі Мінтранзв'язку № 43, чи за фактичною кількістю, зафіксованою в первинних документах.

Одразу відмітимо, що в Податковому кодексі немає вимог щодо нормування витрат з метою оподаткування. Списання ПММ за нормою є обов'язковим у разі фінансування таких витрат за рахунок державного або місцевого бюджетів. Для підприємств, які не отримують бюджетного фінансування, не обов'язково дотримуватися норм витрачання ресурсів. З метою бухгалтерського обліку підприємство самостійно приймає рішення щодо застосування/не застосування типових норм.

На думку деяких фахівців, насамперед податківців, суму перевитрати ПММ проти норм необхідно відраховувати із суми витрат до оподаткування. При цьому мається на увазі, що недотримання норм витрати не пов'язано з господарською діяльністю підприємства (одержанням доходу), а особа, що припустилася перевитрат, одержала особистий дохід, який слід ще обкладати податком на доходи фізичних осіб.

Відмітимо, що автори цього посібника не поділяють такої точки зору. Справа в тому, що сам по собі факт перевитрати не можна прирівнювати до нестачі або надлишків пального. У такому випадку важлива причина виникнення такої перевитрати або економії. Тільки визначивши її, можна повністю стверджувати, пов'язана перевитрата з виробничою діяльністю підприємства чи ні.

Щоб виявити причини перевитрати пального, на АТП створюються комісії. Цими причинами можуть бути поломка автомашини,

непередбачені погодні умови, недбалість водія, присвоєння пального і т.ін.

Якщо комісія встановить причину перевитрати пального, яку можна трактувати як непов'язану з господарською діяльністю підприємства, то на суму вартості наднормативної витрати пального в податковому обліку необхідно зменшити суму витрат виробництва за статтю «Паливо». Якщо, на додачу до всього, комісія встановить, що перевитрата виникла з вини працівника підприємства (водія, слюсаря і т.ін.) і підлягає відшкодуванню таким працівником (внесенню до каси підприємства, утриманню із заробітної плати і т.ін.), то в цьому випадку здійснюється процедура по відшкодуванню збитків.

Якщо ж, за висновком комісії, перевитрата ПММ спричинена непередбаченими або форс-мажорними обставинами і пов'язана зі здійсненням виробничої діяльності, то жодних коригувань витрат у податковому обліку зроблено не буде.

Реєстрами податкового обліку з податку на прибуток можуть бути ті відомості, які самостійно застосовує підприємство, — відомості витрат, розрахунків собівартості тощо.

Різниця в оцінці витрат ПММ у бухгалтерському (фінансовому) обліку та податковому обліку називається податковою різницею. Розрахунок та облік таких різниць проводиться за методикою, встановленою Міністерством фінансів України.

3.3.2. Облік податку на додану вартість

Як реєстри обліку, використовують Реєстр отриманих та виданих податкових накладних. У ньому відображають суми податкового кредиту з вартості отриманих ПММ та суми податкового зобов'язання з продажу ПММ. Підставою для заповнення Реєстру є належним чином оформлені податкові накладні. У декларації з податку на додану вартість суми податкового кредиту відображають у розділі II, суми податкового — відображають у розділі I декларації.

У бухгалтерському обліку операції з податкового кредиту відображають за дебетом субрахунка 641 та на субрахунку 644, а операції з податкового зобов'язання — за кредитом субрахунка 641 та на субрахунку 643. Підставою для записів є товарні та розрахункові документи — товарні накладні, рахунки-фактури тощо. По закінченні місяця проводиться звірка записів, які відбулися в податковому обліку (в реєстрі накладних) та в бухгалтерському обліку (журнал 3). При

злагодженому документообігу підсумки дебетових та кредитових об'єктів різних реєстрів обліку повинні збігатися.

Внутрішні операції переміщення запасів у межах одного платника податку не є об'єктом оподаткування і, відповідно, не відображаються в податковому обліку.

3.3.3. Облік екологічного податку

Відповідно до Податкового кодексу, транспортні підприємства потрапляють під категорію платників екологічного податку. Підприємство стає платником цього податку, якщо під час провадження діяльності на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднювальних речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їхніми виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Крім того, сплачується податок з пересувних джерел забруднення в разі використання ними палива.

Податок, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин пересувними джерелами забруднення в разі використання палива, утримується і сплачується до бюджету податковими агентами під час реалізації такого палива.

До податкових агентів належать суб'єкти господарювання, які:

- здійснюють оптову торгівлю паливом;
- здійснюють роздрібну торгівлю паливом (крім тих, які реалізують паливо, придбане в оптових суб'єктів господарювання).

За раніше діючою системою оподаткування транспортні підприємства були платниками збору за забруднення навколишнього середовища. Відтепер транспортні підприємства не є безпосередніми платниками цього податку, як це було раніше. Відповідно до Подат-

кового кодексу, анульовано зазначений збір і введено екологічний податок. Платниками останнього є ті підприємства, які реалізують паливо, — АЗС, оптові продавці тощо. Така схема оподаткування відповідає європейській практиці.

Транспортне підприємство може стати таким податковим агентом у разі реалізації палива на сторону, якщо паливо придбавалося у виробника і такий продаж був першим.

Відносно пересувних джерел забруднення (транспортних засобів) об'єктом та базою оподаткування встановлено обсяги та види палива, реалізованого податковими агентами.

Установлено ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин пересувними джерелами забруднення в разі використання палива (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Ставки податку за забруднення атмосферного повітря

Вид палива	Ставка податку, грн/т
Бензин неетилований	68
Бензин сумішевий	56
Зріджений нафтовий газ	92
Дизельне біопаливо	58
Дизельне пальне із вмістом сірки:	
– понад 0,2 мас. %	68
– понад 0,035 мас. %, але не більше як 0,2 мас. %	52
– понад 0,005 мас. %, але не більше як 0,035 мас. %	47
– не більше як 0,005 мас. %	30
Мазут	68
Стиснений природний газ	46
Бензин авіаційний	47
Гас	58

Податкові агенти проводять розрахунок екологічного податку. Для цього обсяг реалізованого за звітний період палива в тоннах множиться на ставку податку залежно від виду палива. Якщо паливо відпускається споживачам в об'ємних одиницях (літрах), потрібно провести перерахунок у тонни. Це робиться за допомогою коефіцієнтів переведення, що є загальноприйнятими в Україні і затверджені в «Інструкції про порядок прийняття, транспортування, збереження, відпуску й обліку нафти і нафтопродуктів на підприємстві».

твах і в організаціях України» (наказ Держнафтогазпрому, Міністерства економіки, Міністерства транспорту, Держстандарту, Держкомстату України, від 02.04.1998 р. за № 81/38/101/235/122).

Наприклад, податковий агент за місяць реалізував 100 т бензину неетилowanego за ставкою 68 грн за 1 т. Тож сума податку для нарахування і сплати становить 6800 грн.

Оскільки екологічний податок введено як один з видів акцизів, то податок в податкового агента нараховується за дебетом рахунка доходів — 702 «Дохід від реалізації товарів» і кредитом субрахунка 641. Перерахування до бюджету відображається за дебетом субрахунка 641 і кредитом субрахунка 311.

Запитання для самоконтролю

1. Якими первинними документами оформлюється придбання паливо-мастільних матеріалів від оптових постачальників?
2. Якими первинними документами оформлюється придбання паливо-мастільних матеріалів за рахунок підзвітних сум?
3. У чому особливості оформлення первинних документів при заправленні транспортних засобів за талонами та за допомогою електронних карток?
4. На якому рахунку і субрахунку відображають наявність та рух палива у фінансовому обліку?
5. Які витрати включають до первісної вартості палива?
6. За якими методами оцінювання може враховуватися витрачання палива?
7. На підставі якого документа відноситься до податкового кредиту АТП сума сплаченого ПДВ за придбання ПММ?
8. Яким нормативним документом регламентується застосування норм витрачання пального?
9. На які види диференційовано норми витрачання палива?
10. Чи обов'язково застосовувати норми витрат пального на сучасному підприємстві?
11. У яких первинних документах зазначаються норми витрат пального?
12. У яких одиницях виміру оприбутковують паливо від оптових постачальників?

13. У яких одиницях виміру оприбутковують паливо, яке запра-вляється в баки автомобілів на АЗС?
14. На які види робіт застосовують поправні коефіцієнти до норм витрачання палива?
15. Якими бухгалтерськими проведеннями відображається придбання ПММ від постачальників?
16. Якими бухгалтерськими проведеннями відображається списання ПММ на виробничі потреби в АТП?
17. У яких випадках проводиться інвентаризація ПММ на АТП?
18. За яких умов може бути проведено залік нестач та надлиш-ків палива?
19. На яких рахунках акумулюють інформацію про виявлені надлишки та нестачі ПММ?
20. Які є складові формули розрахунку збитків від нестач мате-ріальних цінностей?
21. Назвіть реєстри аналітичного обліку ПММ.
22. Назвіть реєстри синтетичного обліку ПММ.
23. У яких формах фінансової звітності відображають сальдо ПММ?
24. У яких формах фінансової звітності відображають дані про витрачання ПММ?
25. У яких рядках декларації з ПДВ відображають податковий кредит у разі придбання ПММ?
26. Які особливості податкового обліку ПММ ?
27. Як розраховується екологічний податок.

Ситуаційні завдання

1. На підставі наведених даних визначте суму витрат, яку слід відшкодувати водієві вантажного автомобіля за складеним авансовим звітом та бухгалтерські проведення.

Водій А повернувся з рейсу о 20.10 і подав до бухгалтерії авансовий звіт про придбання бензину за власний кошт у дорозі. До звіту додано касові чеки АЗС на 500 л на суму 3500 грн. За нормою витрачання бензину відповідно до дорожнього листа на фактичний пробіг 3000 км витрата має становити 300 л. Залишок бензину (розрахувати) не підтверджено документально, ні зняттям залишку в ба-ку транспортного засобу.

2. Розрахуйте нормативне витрачання дизпалива автобуса «Богдан» № 1 на підставі таких даних:

- базова лінійна норма витрачання на 100 км — 14 л;
- надбавка за роботу в місті з населенням понад 1 млн мешканців 10%;
- надбавка за роботу обігрівача — 2 л/год. Відпрацьовано 8 год.;
- пробіг за зімну — 350 км.

3. Визначте залишок бензину на кінець зміни в баку автобуса «Богдан» № 1 (продовження попереднього завдання), якщо на початок зміни залишок становив 10 л, заправлено за зміну 40 та 55 л, витрата становить X (69,9) л.

Тести

1. Основним товарним документом для відображення отримання палива від постачальників в АТП є:

- 1) податкова накладна;
- 2) товарна накладна;
- 3) рахунок-фактура;
- 4) звіт матеріально-відповідальної особи.

2. На якому субрахунку бухгалтерського фінансового обліку ведеться облік паливно-мастильних матеріалів:

- 1) 102;
- 2) 201;
- 3) 203;
- 4) 205?.

3. Базова лінійна норма витрат палива для вантажного автомобіля визначається з урахуванням стану:

- 1) у спорядженому стані;
- 2) з половинним навантаженням;
- 3) з повним навантаженням;
- 4) правильної відповіді немає.

4. Бухгалтерський фінансовий облік витрат пального в АТП здійснюється за допомогою такого методу:

- 1) первісної вартості;

- 2) залишкової вартості;
- 3) експертної вартості;
- 4) ФіФО.

5. Облік витрачання бензину в шляхових листах ведеться в таких одиницях виміру:

- 1) літри;
- 2) тонни;
- 3) кубічні метри;
- 4) кілограми.

6. Вартість придбання (витрачання) бензину для легкових автомобілів, що обслуговують адмінперсонал АТП, належить до валових витрат з метою розрахунку податку на прибуток у розмірі:

- 1) 100%;
- 2) 50%;
- 3) 75%;
- 4) правильної відповіді немає.

7. Яку назву має інструмент, за допомогою якого вимірюють обсяг палива в ємностях:

- 1) аріометр;
- 2) дозиметр;
- 3) тахометр;
- 4) метр шток?

8. За допомогою якого показника ваговий показник (кілограми) переводиться в об'ємний (літри):

- 1) питомої ваги (густини) нафтопродуктів;
- 2) коефіцієнта дисперсії;
- 3) температури рідини;
- 4) правильної відповіді немає?

9. Яким проведенням оформлюється списання паливно-мастильних матеріалів на витрати виробництва АТП:

- 1) Дт 92 Кт 203;
- 2) Дт 23 Кт 203;
- 3) Дт 94 Кт 205;
- 4) Дт 94 Кт 203?

10. Дані якого первинного документа є підставою для відображення податкового кредиту (вхідного ПДВ) при придбанні палива в податковому обліку АТП:

- 1) товарна накладна;
- 2) акт прийомки-передачі;
- 3) рахунок-фактура;
- 4) податкова накладна?

11. У яких одиницях виміру списують паливо на АЗС:

- 1) у кілограмах;
- 2) у тоннах;
- 3) у літрах;
- 4) у кубічних метрах?

12. У яких одиницях виміру оприбутковують паливо, яке отримано від оптових постачальників у цистернах:

- 1) у кілограмах;
- 2) у тоннах;
- 3) у літрах;
- 4) у кубічних метрах?

13. Назвіть реєстр податкового обліку з ПДВ:

- 1) реєстр отриманих та виданих податкових накладних;
- 2) відомість обліку податку на додану вартість;
- 3) декларація з ПДВ;
- 4) реєстр виданих та отриманих податкових накладних.

РОЗДІЛ 4. ОБЛІК ЗАПАСНИХ ЧАСТИН

Вивчивши цю тему, ви повинні знати:

- порядок документального оформлення придбання запасних частин, вузлів та агрегатів;
- порядок документального оформлення вибуття запасних частин, вузлів та агрегатів;
- особливості обліку шин та акумуляторів;
- порядок відображення операцій у реєстрах обліку та формах звітності.

На основі набутих знань ви повинні вміти:

- заповнювати первинні документи на придбання та списання запасних частин, вузлів та агрегатів;
- контролювати показники первинних документів на придбання та списання запасних частин, вузлів та агрегатів;
- заповнювати реєстри бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку з руху запасних частин, вузлів та агрегатів;
- відображати операції руху запасних частин, вузлів та агрегатів у реєстрах обліку та формах звітності.

План

- 4.1. Первинний облік придбання та списання запчастин.
- 4.2. Відображення результатів ліквідації запчастин.
- 4.3. Облік шин та акумуляторів.
- 4.4. Відображення операцій у реєстрах обліку та формах звітності.
- 4.5. Податковий облік запчастин.

Запасні частини підприємство може придбавати в постачальників як за готівковий, так і безготівковий розрахунки, а також виготовляти чи відновлювати в майстернях свого підприємства.

Щоб забезпечити безперебійну роботу підприємства, а також упорядкувати видачу і витрати запчастин, на підприємстві видається наказ, що регламентує умови формування запасу і видачі запчастин зі складу. У ньому затверджується:

1) перелік вузлів, агрегатів і матеріалів, які видаються за документами первинного обліку тільки за наявності підпису головного інженера чи інших осіб керівного складу;

2) порядок відпуску запчастин, вузлів, агрегатів і матеріалів зі складу для продажу іншим юридичним чи фізичним особам;

3) створення резервного фонду запасних частин, який включає, як мінімум, по два екземпляри кожного найменування запчастин, згідно із затвердженням списком.

Придбанні запасні частини відображаються в бухгалтерському (фінансовому) обліку аналогічно придбанню інших запасів — за первісною вартістю. Облік придбаних запасних частин, вузлів, агрегатів ведеться на дебеті субрахунка 207 і в кредиті рахунка 63. Виготовлені власними силами запчастини, готові деталі оприбутковують з кредиту рахунка 23. По дебету субрахунка 207 відображають залишок і надходження, по кредиту — витрати, реалізацію й інше вибуття запасних частин. Аналітичний облік ведеться в розрізі місць зберігання чи в розрізі матеріально відповідальних осіб за однорідними групами запчастин.

Списання запчастин та вузлів відбувається переважно на потреби ремонтів та обслуговування автомобілів. Підприємство забезпечує обліковий процес надходження та списання матеріальних цінностей відповідно до потреб внутрішньогосподарського контролю і встановленого порядку обліку.

4.1. Первинний облік придбання та списання запчастин

Документом на отримання запчастин від постачальників є *товарна (податкова) накладна* постачальника. У ній зазначаються всі необхідні реквізити для оприбуткування матеріалів, запчастин. Зокрема, найменування, код позиції, кількість, ціна, сума. Паралельно постачальник, який зареєстрований платником ПДВ, виписує *податкову накладну*. Проте цей документ використовується лише в податковому обліку для відображення вхідного ПДВ. Разом з тим за даними податкової накладної можна звірити обсяги придбання ресурсів, відображених в товарній накладній.

Первинним документом для видачі запчастин зі складу підприємства на виробничі потреби може бути *забірна картка* наступного виду.

Забірна картка № 3245
на відпуск запчастин зі складу № 1
на виробничі потреби

Номенклатурний номер 154
Найменування Скло лобове
Одиниця виміру — шт

Дата	Автомобіль		П.І.Б. того, хто отримав	Кількість	Сума, грн	Розписка в отриманні	Відпуск дозволів (підпис)	Кількість зданих старих зап. частин
	марка	номер						
24.02. XX	Шкода	210033	Івахник А.І.	1	2274,00	Підпис	Гол. інженер (підпис)	—

Цей внутрішній документ залишається на складі підприємства і є підставою для списання матеріально відповідальною особою запчастин на витрати. (Бухгалтерські проведення з вибуття запасних частин у ремонт — див. розділ 5).

Списання запчастин у процесі ремонту. Списанню підлягають як нові, так і реставровані, і зняті з інших автомобілів запчастини.

Списання будь-якого виду запчастин, отриманих зі складу і використаних у процесі ремонту автомобілів, здійснюється за *актами виконаних ремонтних робіт* чи за *актами заміни (установки)*, складеними менеджером ремонтного підрозділу підприємства і затвердженими керівником підприємства.

Запчастини, зняті з автомобіля в результаті проведених ремонтних робіт чи їхньої заміни на нові, можуть бути в різному технічному стані. У зв'язку з цим можливі такі варіанти їхнього використання.

1. Якщо запчастина не придатна до подальшого її використання чи відновлення, то її оприбутковують за дебетом субрахунка 209 із кредиту субрахунка 719 як металобрухт (за ціною чорного чи кольорового металобрухту).

2. Якщо запчастина придатна до подальшого використання тільки після її відновлення, то виникають ще два варіанти:

а) якщо запчастина знімається з автомобіля і передається на відновлення, а на автомобіль установлюють нову (чи раніше відновлену) запчастину, то зняту і таку, що підлягає відновленню, запчас-

тину оприбутковують на окремому позабалансовому субрахунку 0221 як металобрухт (за ціною чорного чи кольорового металобрухту). Після виконання робіт з відновлення її працездатності вона списується з позабалансового субрахунка 0221, а всі витрати, пов'язані з роботами по відновленню, включаються в первісну вартість відновленої запасної частини, яка відображається на субрахунку 207. Потім облік відновленої запчастини здійснюється в тому самому порядку, як і будь-якої іншої. Таким чином, позабалансовий рахунок 02 є тимчасовим;

б) якщо запчастина знімається з автомобіля, передається на відновлення і після відновлення встановлюється на той самий автомобіль, і все це — в рамках одного ремонту, тобто автомобіль протягом усього часу проведення ремонту і відновлення запасних частин не експлуатувався, то знята і така, що підлягає відновленню, запчастина відображається на окремому забалансовому субрахунку 0221 як металобрухт (за ціною чорного чи кольорового металобрухту). Після виконання робіт з відновлення її працездатності й установки на автомобіль вона списується з позабалансового субрахунка 0221, а всі витрати, пов'язані з такими роботами, разом з усіма іншими витратами на ремонт включаються або в первісну вартість автомобіля, або списуються на витрати підприємства.

3. Якщо запчастина придатна до подальшого використання, то її оприбутковують за дебетом субрахунка 207 із кредиту субрахунка 719 за ціною чорного чи кольорового металобрухту, якщо вона не перевищує чистої вартості реалізації такої запасної частини. Потім облік такої запчастини здійснюється в такому самому порядку, як і будь-якої іншої.

Для списання непридатних для подальшого використання запасних частин складається акт довільної чи затвердженої підприємством форми. Дрібні деталі звичайно списуються за списком і відображаються в акті.

«ЗАТВЕРДЖУЮ»
Начальник АТП 15929 Моцний В.Г.
 «24» березня 20XX р.

Акт № 21
 про списання запасних частин автомобіля
 ВАЗ-11193 від 24 березня 20XX р.

Комісія, в складі: голови комісії — начальника гаража Овчаренка С.К., бухгалтера Підкалюжної А. А., бригадира ремонтної бригади Селезньова В.Р., комірника Можайка М.М., оглянула запасні частини до автомобіля ВАЗ-11193 державний номер 114-82 КХ, які перебувають в експлуатації з 2006 р., зняті з автомобіля в процесі здійснення ремонту. Комісія визнала перераховані нижче предмети непридатними для подальшої експлуатації у зв'язку з їхнім фізичним зносом і такими, які підлягають списанню:

Найменування запчастин	Кількість, шт.	Ціна, грн	Сума, грн	Дата початку експлуатації	Можлива ціна продажу, грн	Сума, грн
Голівка блоку циліндра	1	200,00	200,00	01.04.06 р.	—	—
Кермова тяга	1	10,00	10,00	01.04.06 р.	—	—
Підшипник	2	30,00	60,00	01.04.06 р.	—	—
Прокладка циліндрів	1	37,00	37,00	01.04.06 р.	—	—
Разом:	—	—	307,00			

Загальна кількість предметів, які списують: п'ять штук.

Усі предмети прийняті на склад для здачі як металобрухт. Маса металобрухту становить 20 кг.

Голова комісії : завідувач гаража Овчаренко С.К.

Члени комісії: бухгалтер Підкалюжна А.А.

бригадир Селезньов В.Р.

комірник Можайко М.М

На вибракування великих вузлів і агрегатів складають окремий акт.

«ЗАТВЕРДЖУЮ»
Начальник АТП 15929 Моцний В.Г.
«15» березня 20XX р.

АКТ № 22
на вибракування заднього моста автобуса ЛАЗ 210-82
«2» березня/20XX р.

Комісія в складі: голови головного інженера АТП 5929 Астахова М.Є. і членів комісії: завідувача гаража Овчаренка Л.Д., ст. механіка Стрічка А.А., нач. ділянки Журенка С.С., зробили огляд Заднього моста автобуса ЛАЗ 210-82, установленого на автобус з початку експлуатації — 05.1999 р., і що має пробіг — 521930 км

У результаті огляду встановлено:

1. Повний знос бортового механізму.

2. Повний знос барабанів.

3. Повний знос гальмових валів.

Комісія вважає, що об'єкт до експлуатації непридатний і підлягає списанню на металобрухт.

Задній міст автобуса ЛАЗ-210-82 прийнято на склад для здачі на металобрухт. Маса металобрухту становить 320 кг на загальну суму 1600 (одна тисяча шістсот) гривень.

Голова комісії Астахов М.Є.

Члени комісії: Овчаренко Л.Д.

Стрічка А.А.

Журенко С.С.

Прийнято на склад: комірник Можайко М.М.

Підприємство може розробити і затвердити іншу, зручнішу для нього форму акта.

Для того щоб акт мав юридичну силу і доказовість, у ньому повинні бути зазначені всі обов'язкові реквізити, передбачені для первинного документа згідно з п. 2 ст. 9 Закону «Про бухгалтерський облік». Крім того, документи повинні бути занесені до спеціального реєстру і мати свій реєстраційний (порядковий) номер.

Натуральні показники вибуття запчастин у бухгалтерії такуються, тобто переводяться у вартісні. Для цього кількість витрачених запчастин та витратних матеріалів множать на відповідну ціну. Такий розрахунок відображається в аналітичних відомостях. Бухгалтерія при цьому застосовує один з методів обліку запасів, які рекомендовані П(С)БО 9: ФіФО, нормативних витрат, ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості. У практиці обліку запчастин в АТП найчастіше застосовують останній метод. Це пов'язано з величиною їхньої номенклатурою та дрібними цінами.

4.2. Відображення результатів ліквідації запчастин

Фінансовий облік. Зняті з автомобілів і *непридатні для експлуатації запасні частини* передаються в комору з метою подальшої здачі (продажу) як металобрухту. Первісна вартість таких запчастин (металобрухту) дорівнює їхній справедливій вартості (можливій вартості реалізації). Оприбутковують їх як безкоштовно отримані запаси (п. 12 П(З)БУ 9). Вартість таких запчастин включають до складу доходу підприємства по кредиту субрахунка 716 «Відшкодування раніше списаних активів» і одночасно як актив враховують по дебету субрахунка 209 «Інші матеріали» у складі виробничих запасів (металобрухту) призначених для продажу.

Внаслідок застосування такої методики обліку доходи фіксуються двічі. Перший раз — за датою оприбуткування запчастин (металобрухту). Другий — за датою реалізації металобрухту. При цьому витрати фіксуються один раз — за датою списання вартості брухту на собівартість реалізації. Проте така методика не суперечить умовам стандартів бухгалтерського обліку. Тому ми можемо констатувати недосконалість діючої методики обліку на цій ділянці, яка призводить до штучного збільшення сукупних доходів підприємства на суму оприбуткованого брухту.

Розглянемо порядок відображення в обліку операцій оприбуткування і реалізації запчастин, непридатних для подальшого використання (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Відображення операцій оприбуткування та реалізації запчастин, непридатних для подальшого використання

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Оприбутковані в комору зношені запчастини для здачі як металобрухт за ціною можливого продажу (відновлювальної вартості)	209	716	800,00
2	Реалізовано оприбуткований металобрухт	361	712	960,00
3	Відображено ПДВ на суму реалізації	712	641	160,00
4	Списано собівартість реалізованого металобрухту	943	209	800,00
5	Отримано оплату за металобрухт	311	361	960,00

4.3. Облік шин та акумуляторів

Операції по заміні шин і акумуляторних батарей не належать до реконструкції, модернізації, технічного переозброєння й інших видів поліпшення дорожньо-транспортних засобів. Ці операції не включені й до переліку операцій, які належать до технічного обслуговування.

Первинний облік акумуляторних батарей ведеться за типами і марками автомобілів, місцем їхнього збереження.

Акумулятори, що надійшов на склад, привласнюється порядковий гаражний номер, під яким на нього оформлюється картка. При відпуску акумулятора зі складу в *обліковій картці* вказується дата видачі, номер автомобіля, на який буде поставлена акумуляторна батарея, і номер документа, по якому здійснено відпуск.

Акумуляторна батарея для постановки на автомобіль відпускається тільки в обмін на зняту і за наявності *акта*, що підтверджує непридатність до подальшої експлуатації знятої. Акумулятор, установлений на автомобілі, виключається з обмінного фонду і обліковується в *особовій картці автомобіля* (у формулярі автомобіля). Замість нього в обмінному фонді під своїм номером обліковується акумулятор, знятий з автомобіля. Заміна акумуляторів здійснюється після закінчення встановленого на підприємстві терміну служби (2–5 років) чи до його закінчення, але тільки з дозволу головного інженера (чи спеціально створеної комісії).

У процесі експлуатації автомобілів в АТП проводять обслуговування акумуляторних кислотних батарей. При цьому виникають витрати: заробітної плати, матеріалів (дистильованої води, кислоти), електроенергія. Такі витрати списують на витрати виробництва або загальновиробничі витрати.

Фінансовий облік. Нові акумуляторні батареї, що придбаваються для заміни, а також ті, що стали непридатними, обліковують на рахунку 207 «Запасні частини» субрахунка «Акумуляторні батареї». Установка акумуляторної батареї на автомобіль відображається записом: Дт 23, Кт 207 за ціною придбання (первісної вартості). Повернення на склад акумуляторної батареї, яку можна буде згодом використати для експлуатації автомобіля, відображається записом: Дт 207 Кт 716 за ціною можливої реалізації чи використання, якщо термін використання її минув, чи ж шляхом сторнування проводки Дт 23 Кт 207 — на суму недовикористаної вартості, якщо термін корисного використання її не минув.

Акумуляторні батареї списують з обліку після закінчення терміну служби. При цьому керуються Правилами № 417. Надходження на склад акумуляторної батареї, що не підлягає подальшій експлуатації, рекомендується відобразити на забалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному збереженні».

Первинний та фінансовий облік автомобільних шин. На відміну від запасних частин, облік автошин має ряд особливостей. Автомобільні шини в комплекті (покришка, камера, обвідна стрічка), які знаходяться на колесах нового автомобіля і в запасі при автомобілі, що враховані в ціні автомобіля і включені в його інвентарну (первісну) вартість, відображають у складі об'єкта основного засобу. Облік автошин, що перебувають на складі, ведеться за видами (покришки, камери, обвідні стрічки), сортами, розмірами, а також роздільно: нові; що були у вжитку; що потребують ремонту; що підлягають ліквідації.

У великих автогосподарствах (у парках, що мають 10 і більше машин), щоб систематично спостерігати за правильним використанням автомобільних шин, на кожну шину, що перебуває в експлуатації чи в запасі, ведеться спеціальний оперативний облік. Він здійснюється за допомогою *Картки обліку використання автомобільних покришок (шин)*, яку веде, як правило, завідувач гаражу (майстер, диспетчер) або бухгалтер. Картка відкривається на кожну автомашину (автобус) відразу після одержання автошин і призначається для обліку використання кожної автошини, обліку її пробігу з моменту придбання до повного зносу. До картки записують кожну шину окремою позицією. Наприклад, по автобусу «Богдан» у картці числиться 6 автошин основних і 3–4 запасних.

Періодично (один раз на місяць або квартал) до картки заносять дані про фактичний пробіг шин на колесах. Пробіг запасних шин не беруть до уваги. По досягненні норми (наприклад, 60 тис. км) пробігу шину замінюють на нову (реставровану). Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин за типами і порядок їхнього коригування, залежно від умов експлуатації, викладено в нормативному документі — Норми № 420. Автошини, зняті з автомобіля для ремонту чи списання в металобрухт, прибуткують за *накладною з додатком*. Автошину для заміни знятої з автомобіля відпускають за вимогою-накладною до неї додають зазначену картку автопокришок.

Операції щодо придбання, заміни і списання автомобільних шин та акумуляторних батарей відображають спеціальними записами (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

**Відображення операції з придбання, заміни і списання
автомобільних шин та акумуляторних батарей**

Зміст операції	Дт	Кт
Придбання шин	2071	63
Придбання акумуляторів	2072	63
Відображено податковий кредит	641	631
Відпуск шин (акумуляторів) в експлуатацію	232 (вантажні перевезення), 92 (легковий ав- торанспорт)	2071, 2072
Надходження на склад з експлуатації шин (акумуляторів), придатних для відновлення за ціною можливого використання за умови, що термін корисного використання минув	2075	716
Відновлення шин (акумуляторів) сторонніми організаціями	232, 92	631,685
Відображення витрат на відновлення шин (акумуляторів) власними силами	232, 92	661,201

Таким чином, в аналітичному обліку на субрахунку 207 відображають не тільки нові автошини, а й зняті з автомобіля, які були в експлуатації (придатні для відновлення). Операції відновлення шин не збільшують первісної вартості шин, оскільки такі належать не до основних засобів, а до групи запасів.

У той же час якщо підприємство витрачає досить багато коштів на відновлення шин, воно має право відокремити такі витрати для їхнього контролю і застосувати альтернативні способи обліку.

Варіант 1. Нові автошини обліковують не на субрахунку 207, а на субрахунку 112 як МНМА. У цьому випадку, за правилами П(С)БО 7, можна накопичувати витрати з їхнього відновлення на окремому аналітичному рахунку, наприклад 1122 «Автошини, що були в експлуатації» як такі, що збільшують їхню первісну оцінку¹. На субрахунку 112 у цьому випадку будуть накопичуватися і витрати по відновленню шин. При цьому шини в натуральному виразі як об'єкт обліку числяться і в оперативному, і бухгалтерському (фінансовому) обліку.

¹ До речі, у «старому» бухобліку існував порядок обліку автошин саме на рахунку «МШП», а не на рахунку «Запасні частини», що цілком може бути аналогом новому порядку обліку.

Субрахунок 1122 може мати сальдо на вартість нових шин (на складі і в експлуатації), відновлених автошин і на вартості їхнього відновлення. Збільшення такого сальдо на кінець кварталу (півріччя, дев'яти місяців, року) у розрахунку приріст-убуток запасів у податковому обліку означає зменшення суми валових витрат. З іншого боку, віднесення суми відновлення автошин за першою подією вплине на збільшення валових витрат.

Варіант 2. У складі калькуляції автопарку на рахунку 23 виділяється окремою статтею «Ремонт і заміна автогуми», на яку й будуть списані як вартість нової гуми при встановленні на авто, так і вартість робіт з відновлення автошин. При такій витратній аналітиці можна відмовитися від варіанта нагромадження витрат по відновленню шин на субрахунок 1122. Але потрібно мати на увазі, що в цьому випадку стаття «Ремонт і заміна автогуми» відобразатиме не тільки фактично списані витрати, а й витрати у формі сальдо, що залишаються на складі у вигляді відновленої автогуми.

4.4. Відображення операцій у реєстрах обліку та формах звітності

Відображення операцій у реєстрах обліку та формах звітності. Фінансовий облік. Облік руху запчастин, вузлів, акумуляторів, автошин здійснюється в таких аналітичних реєстрах: *звіт комірника* (завідувача складу) про рух матеріальних цінностей, *картка рахунка, обігова відомість по рахунку*. Залишки запчастин узагальнюються у сальдових відомостях, які ведуть бухгалтерії в розрізі матеріально-відповідальних осіб та по субрахунку 207 в цілому. Реєстром синтетичного обліку при ручних формах може бути *журнал № 5 А та головна книга* (за кредитом рахунка 20). У разі автоматизованого обліку використовується *обігово-сальдова відомість та головна книга*. Приклад відомості наведено в розділі 2 «Облік палива і масливних матеріалів».

Узагальнені дані про сальдо запчастин за рахунком 207 відображають у Балансі (ф. № 1) в рядку 100 «Запаси». Вартість витрачених матеріалів у складі собівартості ремонтних робіт підлягає віднесенню до Звіту про фінансові результати (ф. № 2) у рядку 040, а в складі адміністративних витрат — рядку 070. Крім того, в Примітках до фінансових звітів (ф. № 5) запчастини відображають у складі розділу VIII по статті «Запасні частини».

4.5. Податковий облік запчастин

Податок на прибуток. За нормами Податкового кодексу в податковому обліку відображають суму витрат запасних частин, вузлів, агрегатів за даними бухгалтерського обліку платника податку на прибуток. Тобто за датою списання запчастин та інших матеріалів до витрат діяльності з кредиту субрахунка 207 у дебет рахунків витрат 23, 91, 92, 93 тощо. Сума витрат з метою оподаткування включається до собівартості автопослуг або до інших витрат.

Відмітимо, що в Податковому кодексі не йдеться про вимоги щодо нормування витрат ресурсів з метою оподаткування. Для підприємств, які не одержують фінансування з державного або місцевого бюджетів не обов'язково дотримуватися норм витрачання ресурсів із метою ведення бухгалтерського обліку, оскільки підприємство самостійно приймає рішення щодо застосування (незастосування) типових норм.

Реєстрами податкового обліку з податку на прибуток можуть бути ті відомості, які самостійно застосовує підприємство, — відомості аналітичного обліку витрат, розрахунок собівартості тощо.

Податок на додану вартість. За реєстр обліку використовують реєстр отриманих та виданих податкових накладних. У ньому відображають суми податкового кредиту з вартості отриманих від постачальників запасних частин та суми податкового зобов'язання з продажу таких активів. Підставою для заповнення реєстру є належним чином оформлені податкові накладні. В декларації з податку на додану вартість суми податкового кредиту відображають у розділі II, суми податкового зобов'язання — у розділі I декларації.

У бухгалтерському обліку операції з податкового кредиту відображають за дебетом субрахунка 641 та на субрахунку 644, а операції з податкового зобов'язання — за кредитом субрахунка 641 та на субрахунку 643. Підставою для записів є товарні та розрахункові документи — товарні накладні, рахунки-фактури тощо. По закінченні місяця звіряють записи, зроблені в податковому обліку (в реєстрі накладних) та в бухгалтерському обліку (журнал З). При злагодженому документообігу підсумки дебетових та кредитових обігів різних реєстрів обліку повинні збігатися.

Внутрішні операції переміщення запасів у межах одного платника податку не є об'єктом оподаткування, тому в податковому обліку вони не відображаються.

Запитання для самоконтролю

1. На якому рахунку (субрахунку) фінансового обліку ведеться узагальнення даних про запасні частини до автомобілів?
2. У якому порядку організується аналітичний облік запасних частин?
3. Яку назву має первинний документ на постачання запасних частин від продавця до покупця?
4. Яку назву має первинний документ на відпуск запчастин зі складу на виробництво (ремонт)?
5. Яким документом оформлюється використання запчастин у процесі ремонту автотранспорту?
6. Яким чином оприбутковуються запчастини, непридатні для використання?
7. На якому рахунку відображають зняті з автомобілів запчастини?
8. Яким проведенням оформлюється установка акумуляторних батарей на автомобілі?
9. Яким документом оформлюють оперативний облік автошин?
10. Яким проведенням оформлюється установка автошин на автомобілі?
11. Які особливості податкового обліку запасних частин.

Ситуаційні завдання

1. Назвіть первинні документи для видачі запчастин зі складу АТП на виробничі потреби та складіть бухгалтерські проведення за умови:

Видано 4 поршні за ціною 300 грн за 1 шт., 4 кільця за ціною 45 грн, одну прокладку за ціною 70 грн.

2. Розрахуйте показники реалізації запчастин на металобрухт за умови, що продаж на сторону відбувається за собівартістю. Складіть бухгалтерські проведення за допомогою такої таблиці:

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Податковий облік з податку на прибуток
		Дт	Кт		
1	Оприбутковані в комору зношені запчастини для здачі як металобрухт за ціною можливого продажу (відновлювальної вартості)				
2	Реалізовано оприбуткований металобрухт				
3	Відображений ПДВ на суму реалізації				
4	Списано собівартість реалізованого металобрухту			1000	
5	Отримано оплату за металобрухт у повній сумі				

Тести

1. Основним товарним документом в АТП на отримання запасних частин від постачальників є:

- 1) податкова накладна;
- 2) товарна накладна;
- 3) рахунок-фактура;
- 4) звіт матеріально відповідальної особи.

2. На якому субрахунку бухгалтерського (фінансового) обліку ведеться облік запасних частин:

- 1) 102;
- 2) 201;
- 3) 207;
- 4) 205?

3. Яким проведенням на рахунках відображається вартість знятих з автомобіля та непридатних запчастин, вузлів:

- 1) Дт 207 Кт 719;
- 2) Дт 205 Кт 719;
- 3) Дт 209 Кт 716;
- 4) Дт 207 Кт 441?

4. Бухгалтерський (фінансовий) облік витрачання запчастин в АТП може здійснюватися за допомогою такого методу:

- 1) первісної вартості;
- 2) залишкової вартості;
- 3) фактичної вартості;
- 4) середньозваженої вартості.

5. Яким проведенням оформлюється списання запчастин на поточні ремонти вантажних автомобілів:

- 1) Дт 92 Кт 203;
- 2) Дт 23 Кт 207;
- 3) Дт 94 Кт 205;
- 4) Дт 94 Кт 203?

6. Дані якого первинного документа є підставою для відображення податкового кредиту (вхідного ПДВ) в разі придбання запасних частин у податковому обліку АТП:

- 1) товарна накладна;
- 2) акт прийому-передачі;
- 3) рахунок-фактура;
- 4) податкова накладна?

7. На якому рахунку облікуються запчастини, що зняті з автомобілів та придатні для використання:

- 1) 201;
- 2) 209;
- 3) 02;
- 4) 10?

РОЗДІЛ 5.

ОБЛІК ТЕХНІЧНОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ, РЕМОНТІВ І МОДЕРНІЗАЦІЙ АВТОМОБІЛІВ

Вивчивши цю тему, ви повинні знати:

- види технічного обслуговування автотранспорту та їхню характеристику;
- якими документами оформлюються роботи щодо заміни запчастин, вузлів, агрегатів;
- з якою метою і як саме організовується аналітичний облік технічного обслуговування, ремонтів і модернізацій автомобілів;
- порядок синтетичного обліку технічного обслуговування, ремонтів і модернізацій автомобілів та відображення у фінансовій звітності.

На основі набутих знань ви повинні вміти:

- відрізнити набір робіт під час здійснення різних видів технічного обслуговування автотранспортних засобів;
- відрізнити періодичність видів технічного обслуговування на вантажні та легкові автомобілі;
- розрізнити набір робіт, які належать до поточного ремонту, капітального ремонту, модернізації автотранспортних засобів;
- з яких статей витрат складаються прямі витрати автотранспортного підприємства на технічне обслуговування, ремонт і модернізацію автомобілів;
- яким первинними документами оформлюються витрати з технічного обслуговування, ремонтів і модернізацій автомобілів;
- якими проведеннями на рахунках фінансового та податкового обліку оформлюються витрати з технічного обслуговування, ремонтів і модернізацій автомобілів;
- у яких формах фінансової та податкової звітності відображають витрати з технічного обслуговування, ремонтів і модернізацій автомобілів.

План

- 5.1. Види техобслуговування та склад витрат.
- 5.2. Первинний та аналітичний облік робіт.
- 5.3. Синтетичний облік і звітність.
- 5.4. Податковий облік ремонту та поліпшень транспортних засобів.

5.1. Види техобслуговування та склад витрат

Склад робіт з ремонтів і технічного обслуговування транспортних засобів (далі — ТЗ) викладений у «Положенні про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту», затвердженому наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998 р. № 102 (далі — Положення № 102).

Під технічним обслуговуванням транспортних засобів (ТЗ) розуміється комплекс операцій чи операція **щодо підтримки працездатності** чи справності об'єкта під час його використання за призначенням, збереження і транспортування. До технічного обслуговування ТЗ належать: щоденне обслуговування (ЩО); перше технічне обслуговування (ТО-1); друге технічне обслуговування (ТО-2); сезонне технічне обслуговування (СО).

ЩО здійснюється після роботи з метою підготовки ТЗ до подальшої експлуатації.

ТО-1 проводиться після пробігу певної кількості кілометрів, наприклад, легкові автомобілі та автобуси — 5 тис. км.

ТО-2 проводиться після ТО-1 і певної кількості кілометрів пробігу, наприклад 20 тис. км.

СО здійснюється два рази на рік (навесні і восени), разом з черговим ТО-2.

До ЩО належать:

- 1) перевірка технічного стану;
- 2) виконання робіт щодо підтримання належного зовнішнього вигляду;
- 3) заправлення експлуатаційними рідинами;
- 4) усунення виявлених несправностей;
- 5) санітарне оброблення ТЗ.

До ТО-1 належать:

1) змащення вузлів тертя і перевірка рівнів мастила в картерах агрегатів і бачках гідроприводів; перевірка рівня рідини в гідроприводі гальм, вимикання зчеплення, рідини в бачках обмивача скла;

2) промивання повітряних фільтрів гідровакуумного підсилювача гальм, піддона і фільтруючого елемента повітряних фільтрів двигуна і вентиляція його картера, фільтра грубого очищення палива;

3) злив конденсату з повітряних балонів пневматичного приво-ду гальм;

4) в автомобілях з дизелями — злив відстою з паливного бака і корпусів фільтрів тонкого і грубого очищення; перевірка рівня мастила в паливному насосі високого тиску і регуляторі частоти обертання колінчастого валу двигуна;

5) в умовах значного забруднення пилом — заміна мастила в піддоні картера двигуна, злив відстою з корпусів фільтрів очищення мастила, очищення відкладень внутрішньої поверхні кришки корпусу фільтра відцентрового очищення мастила;

6) після обслуговування — перевірка роботи агрегатів, вузлів і пристроїв автомобіля під час руху чи на посту діагностування.

До ТО-2 належать:

1) очищення і промивання клапана вентиляції картера двигуна, заміна фільтрованого елемента фільтра тонкого очищення мастила;

2) прочищення сапунів і додавання мастила в картерах агрегатів і бачках гідроприводу автомобіля;

3) після обслуговування — перевірка роботи агрегатів, вузлів, пристроїв автомобіля на ходу чи на діагностичному стенді.

До СО належать:

1) промивання системи охолодження двигуна, паливного бака і продування трубопроводів (восени), радіаторів обігрівача кабіни (кузова) і пускового підігрівника;

2) перевірка стану і дії кранів системи охолодження і зливальних пристосувань у системах живлення і гальм;

3) зняття акумуляторної батареї для підзарядки і коригування щільності електроліту;

4) зняття карбюратора і паливного насоса, промивання і перевірка стану та роботи їх на стенді (восени);

5) зняття паливного насоса високого тиску, промивання і перевірка стану і роботи його на стенді (восени);

6) зняття переривача-розподільювача, очищення, перевірка його стану і за необхідності регулювання на стенді;

7) зняття генератора і стартера, очищення, продування внутрішньої порожнини, заміна зношених деталей і змащення підшипників;

8) заміна мастила в устаткуванні спідометра, перевірка правильності пломбування спідометра і його приводу;

9) перевірка справності датчика включення муфти вентилятора системи охолодження, датчиків аварійних сигналізаторів у системах охолодження і змащення двигуна;

10) перевірка працездатності шторок радіатора, щільності дверей, вікон, установка (зняття) чохлів утеплення;

11) сезонна заміна мастила відповідно до хімотологічної карти.

Положенням передбачена періодичність проведення технічного обслуговування ТЗ (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Періодичність проведення технічного обслуговування ТЗ

Тип ТЗ	Періодичність видів технічного обслуговування, км		
	ЩО	ТО-1	ТО-2
Автомобілі легкові, автобуси	Один раз на робочу добу незалежно від кількості робочих змін	5000	20 000
Автомобілі вантажні, автобуси на базі вантажних автомобілів або з використанням їхніх базових агрегатів, автомобілі повнопривідні, причепи й напівпричепи		4000	16 000

Ця періодичність орієнтовна і може бути змінена відповідно до вимог сервісних центрів. Недотримання періодичності не є тим порушенням, яке тягне за собою податкові або штрафні наслідки — у фінансовому обліку відображаються фактичні, а не нормативні витрати з техобслуговування.

Відповідно до пункту 3.8 Положення №102, роботи в рамках ЩО, ТО і СО не належать до реконструкції, модернізації, технічного переозброєння й інших видів поліпшення ТЗ.

Ремонт — це комплекс операцій з відновлення справності чи працездатності, відновлення ресурсу автомобіля чи його складових частин.

Ремонти бувають **поточні** і **капітальні**:

а) **поточний ремонт** проводиться **для забезпечення чи відновлення працездатності** ТЗ і полягає в заміні і (чи) відновленні окремих частин. Заміна шин і акумуляторних батарей (п. 3.19 Положення №102) до ремонту (поліпшення, модернізації) ТЗ не належить;

б) **капітальний ремонт** проводиться **для відновлення справності** і повного чи близького до повного **відновлення ресурсу ТЗ** із заміною чи відновленням будь-яких частин, у тому числі базових.

Отже, технічне обслуговування полягає в перевірці роботи вузлів автомобіля та їхньому регулюванню, налагодженню, а також заміні технічних рідин і мастил. Якщо ж проводиться заміна окремих частин (запчастин) автомобіля (за винятком шин і акумуляторів) — це вже ремонт.

У фінансовому обліку витрати на ремонти й інші поліпшення ТЗ відносять, згідно з П(С)БО 7, на збільшення балансової вартості ТЗ, якщо такі витрати приводять до збільшення майбутніх економічних вигод від його використання. Якщо ж зазначені витрати не сприяють збільшенню майбутніх економічних вигод — то на витрати періоду.

Для того щоб не допустити помилки в цьому плані, бухгалтер повинен вимагати від інженерно-технічних служб інформацію про те, які роботи в період здійснення ремонту були зроблені і як вони вплинули на технічні характеристики об'єкта. А вже виходячи з отриманої інформації, робити висновки про зміни економічних показників відремонтованого ТЗ.

ТО і ремонт ТЗ можуть здійснюватися двома способами: підрядним, із залученням станції технічного обслуговування (далі — СТО), і господарським, тобто силами самого підприємства.

У разі підрядного способу ремонтів, відповідно до вимог статті 28 Закону № 2344, зі СТО укладається договір. Фактично виконані роботи на СТО оформляються такими документами: *наряд-замовлення, акт виконаних робіт, квитанція про технічне обслуговування і ремонт ТЗ*. У договорі зі СТО бажано закласти вимогу щодо виписки рахунків (нарядів-замовлень, актів і т.ін.) з поділом витрат на технічне обслуговування і ремонти ТЗ. У такому випадку забезпечується роздільний первинний облік поточних витрат та витрат, які підлягають капіталізації.

У випадку господарського способу витрати на ТО і ремонти також доцільно диференціювати. Це забезпечується застосуванням різних аналітичних рахунків: 2311 «Витрати з техобслуговування»,

2312 «Витрати з поточного та капітального ремонтів». У свою чергу, на кожному з них аналітичний облік може бути забезпечений групуванням прямих витрат на статті:

1. Вартість витрачених запчастин і матеріалів.
2. Зарплата робітників на ремонтах та обслуговуванні (водіїв, слюсарів-ремонтників) за встановленими нормами і розцінками за виконані роботи.
3. Відрахування у фонди соцстрахування і пенсійний фонд.
4. Амортизація використовуваних засобів у процесі здійснення робіт з ТО і ремонту ТЗ.
5. Загальновиробничі витрати (змінні в повній сумі і постійні розподілені).

У разі підрядного способу робіт витрати сторонніх організацій групуються на тих самих аналітичних рахунках (2311, 2312) з виділенням окремої статті «Послуги сторонніх організацій».

Якщо на підприємстві впроваджено управлінський облік, останні групування витрат можуть проводитися в реєстрах управлінського обліку з наступним перенесенням підсумків до фінансового обліку — на рахунок 23.

5.2. Первинний та аналітичний облік робіт

А. Технічне обслуговування

Накопичення витрат здійснюється так. **Запчастини** для проведення робіт видаються **за лімітними картками**, що містять інформацію про кількість і вартість запчастин із зазначенням ліміту, виданих для ремонту і технічного обслуговування. Лімітні картки можуть бути різних форм. Більш доцільною є така форма, в якій у розрізі видів техобслуговування (ТО-1, ТО-2, 3), видів ремонтів (поточний, капітальний) вказують видані запчастини, вузли, матеріали за кількістю та в *твердих облікових або нормативних (постійних) цінах* (див. Лімітну картку № 361). При цьому окрема картка відкривається на кожен автомобіль, що ремонтується (обслуговується). Номер запчастини визначає комірник за відповідним каталогом.

Постійна облікова ціна формується на рівні прийнятої на певний період (місяць, квартал, рік) на підприємстві ціни (ціна каталогу, прайс-листа постачальника). Її застосування дає змогу:

- спростити вартісний облік запчастин при їх значній номенклатурі;

- лімітувати кількість виданих запчастин та матеріалів (основною ліміту виступає нормативна ціна), порівнюючи з фактом видачі;
- оперативно контролювати матеріальні витрати за відхиленням від норм витрат

Тверда облікова ціна традиційно застосовувалася в бухгалтерському обліку «радянського взірця». Проте й зараз вона може бути складовою методу нормативних витрат у фінансовому обліку, який рекомендовано П(С)БО 9. Облік за відхиленнями від норм можна й зараз виділити в окрему підсистему управлінського обліку в ремонтних цехах автопідприємств та на станціях технічного обслуговування автотранспорту.

За такого даному варіанту організації обліку на рівні первинного й аналітичного обліку запчастин (субрахунок 207) застосовується постійна (нормативна) ціна. Паралельно на окремому аналітичному рахунку, наприклад 2071, формуються відхилення від твердих цін (норм). Ці відхилення можуть включати різницю між твердою ціною і фактичною ціною придбання, а також суму транспортно-заготівельних витрат, які не були включені в тверду ціну. По закінченні місяця бухгалтерія визначає загальну суму відхилень (якщо така є за даними обліку) і здійснює розрахунок розподілу накопичених відхилень на залишок запчастин на складі і на запчастини, списані на зроблені роботи з ремонту ТЗ. Рахунок відхилень на кінець місяця або кварталу закривається і залишків у ньому немає.

Зарплата робітникам-ремонтникам та водіям на період ремонту відображається, згідно із системою оплати праці, прийнятій на підприємстві: *в наряді-замовленні — за відрядною формою оплати; в таблиці обліку робочого часу — за погодинною системою оплати*. Оформлені документи протягом місяця чи по його закінченні здаються до бухгалтерії для нарахування оплати працівникам і віднесення її на витрати виробництва з подальшим розподілом за відремонтованими об'єктами ТЗ. Відрахування в соціальні фонди та пенсійний фонд здійснює бухгалтерія за даними про суму нарахованої зарплати. Витрати, пов'язані з відрахуваннями у фонди, відносяться на ті самі статті (рахунки) витрат, на які було віднесене нарахування зарплати.

Витрати, пов'язані з амортизацією об'єктів основних засобів, що використовувалися під час ремонтних робіт, визначає бухгалтерія підприємства з урахуванням обраного методу нарахування амортизації.

Лімітна картка № 361
на відпуск матеріалів і запасних частин зі складу № 2 ВАР АТП 15927
(найменування організації)
за березень_20XX_р.
Марка автомобіля — Ланос гаражний номер СВ 20-04
Відпуск здійснюється через Пашенко І. І.

Дата	№ запису	Матеріал, деталі		Од-вимірювання	Облікова (нормативна) ціна	Технічне обслуговування (ТО-2)		Поточний ремонт		Капітальний ремонт		Відпуск дозволів	Фактично відпущено зі складу		
		Найменування	Номенкл. номер			К-ть	Сума	К-ть	Сум	К-ть	Сума		К-сть	Сума	Підпис комірника
23.03	1	Ручки передніх дверцят	527974	Шт.	75,75			1	75,75			Підпис	1	75,75	Підпис
23.03	2	Підшипники 7305	400723	шт.	10,30			2	20,60			Підпис	1	20,60	Підпис
23.03	3	Вкладиші	522574	Шт.	29,42			1	29,42			Підпис	1	29,42	Підпис
24.03	4	Роб. гальм. цилиндр	527885	Шт.	330,0			2	660,00			Підпис	2	660,00	Підпис
24.03	5	Голов. гальм. цилиндр	523605	Шт.	145,83			1	145,83			Підпис	1	145,83	Підпис
24.03	6	Гальмівна рідина	017257	л	15,0		2		30,00			Підпис	2,0	30,00	Підпис
24.03	7	Масило моторне	029132	л	25,0		4		100,00			Підпис	2	100,00	Підпис
24.03	8	Датчик	456247	Шт.	16,0			1	16,0			Підпис	1	16,00	Підпис
		Разом:							130,00					947,60	1077,60

Розподіл загально виробничих витрат на об'єкти, що ремонтується (об'єкти калькуляції), проводиться відповідно до П(С)БО 16. При цьому за базу розподілу таких витрат на конкретний об'єкт у ремонтних виробництвах доцільно брати витрати на оплату праці. Це легко визначається за даними нарядів-замовлень на кожен об'єкт, що обслуговувався (відремонтований). Існує можливість використання іншої бази розподілу, наприклад, обсяг діяльності чи прямі витрати.

Б. Поліпшення автомобілів

До поліпшення автомобілів призводять операції, здійснювані в процесі їхньої модернізації, утім як і операції з реконструкції, модифікації, добудування, доустаткування і т.ін. (далі — витрати на поліпшення). Це приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від експлуатації таких автотранспортних засобів. Це дає підставу відносити витрати на поліпшення до збільшення первісної (балансової) вартості автомобіля.

Бухгалтер підприємства, оперуючи усіма перерахованими поняттями, повинен проконтролювати документальне оформлення операцій, щоб можна було уже на рівні первинного обліку чітко розподілити витрати на підтримку автомобілів у робочому стані (поточний ремонт і технічне обслуговування) і витрати на поліпшення автомобілів. Такими первинними документами можуть бути: *наряд-замовлення; акти виконаних робіт; наряди на проведення ремонтних робіт; акти на списання запасних частин і ПММ при виконанні технічного обслуговування; лімітно-забірні карти чи вимоги на відпуск матеріалів зі складу.*

Оформлений належним чином документ, за підписом механіка (майстра, чи завідувача гаражем) і економіста з нормування праці, надходить до бухгалтерії для відображення в обліку.

5.3. Синтетичний облік і звітність

У бухобліку, згідно п. 15 П(С)БУ 7, заходи, спрямовані на підтримку об'єкта в робочому стані, включаються до складу витрат поточного періоду. Їхній облік ведеться згідно з П(С)БУ 16. Вибір рахунка, за дебетом якого повинні відобразитися такі витрати, залежить від того, для яких цілей використовується автомобіль, а саме.

23 «Виробництво» використовується у виробничих процесах автотранспортного підприємства — перевезення пасажирів чи вантажів.

91 «Загальновиробничі витрати» використовується в процесі керування цехами, ділянками, відділеннями та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва. Наприклад, транспортне обслуговування керівників цехів, ділянок і т.ін.

92 «Адміністративні витрати» використовується в процесі керування підприємством у цілому. Транспортне обслуговування керівника, головного бухгалтера, касира і т.ін.

93 «Витрати на збут» використовується в процесі здійснення робіт зі збуту. Наприклад, транспортне обслуговування менеджера зі збуту, маркетингу тощо.

Усі ці рахунки при відображенні операцій з обліку техобслуговування можуть кореспондуватися з кредитом рахунків: 203 «Паливо», 207 «Запасні частини», 661 «Витрати по заробітній платі». У випадку одержання послуг за ремонту підрядним способом використовується рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками». Витрати на поліпшення автомобілів підприємство може враховувати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з наступним віднесенням їх на рахунок 105 «Транспортні засоби». Такий напрям списання витрат варто вказати в згаданих вище первинних документах.

Приклад. На СТО проведені роботи з ремонту і ТО мікроавтобуса на суму 7126,00 грн, у т.ч, ПДВ — 1321,00 грн. Сплачено СТО 3126 грн. Витрати розподілилися так:

- 1) установка газового устаткування — 5000,00 грн, у результаті чого використовується дешевше паливо, плюс ПДВ — 1000,00 грн;
- 2) установка покришок — 100,00 грн, крім того, ПДВ — 20,00 грн;
- 3) вартість покришок — 1200,00 грн, крім того, ПДВ — 240,00 грн;
- 4) придбання акумулятора — 300,00 грн, крім того, ПДВ — 60,00 грн;
- 5) установка акумулятора — 5 грн, плюс ПДВ — 1,00 грн.

До збільшення економічних вигод від експлуатації мікроавтобуса приводить тільки установка газового устаткування, тому в бухобліку первісну вартість мікроавтобуса варто збільшити на 5000,00 грн. Покришки і витрати на їхню установку не вважаються поліпшенням автомобіля, тому їх включають до складу витрат підприємства. Заміна шин і акумуляторів спрямована на підтримку автомобіля в робочому стані, тому її можна розглядати як один з видів технічного обслуговування (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Відображення поліпшень автомобіля

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Здійснено установку газового устаткування на автомобіль	152	631	5000,00
2	Відображається податковий кредит по придбаному газобалонному устаткуванню	641	631	1000,00
2	Оприбутковано автопокришки й акумулятор	207	631	1500,00
3	Відображається податковий кредит по придбаних автопокришках і акумулятору	641	631	300,00
3	Зроблено установку покришок і акумулятора на автомобіль	23	207	1500,00
4	Відображаються витрати, пов'язані з установкою покришок і акумулятора	23	631	100,00
5	Відбито суму податкового кредиту за проведені роботи	641	631	20,00
6	Оплачено СТО за виконані роботи, газобалонне устаткування, покришки й акумулятор	631	311	3126,00
7	Збільшено вартість автомобіля на суму поліпшень, що приводять до збільшення економічних вигод	105	152	5000,00

У такому варіанті віддільні предмети (акумулятори, шини) списані на витрати по даті установки на автомобіль. Можливий і інший варіант обліку, коли підприємство бажає контролювати ці предмети до моменту їхнього повного зносу і списання. У цьому випадку з водіями укладаються договори про повну матеріальну відповідальність і зазначені цінності ставляться їм у підзвіт. Така передача відображається проводками усередині субрахунка 207 (наприклад, по дебету 2071 «Шини в підзвіті» і кредиту субрахунка 2072 «Шини на складі»). Списання на виробництво буде проведено по даті представлення в бухгалтерію акта на списання шин, акумуляторів через вихід з ладу (поломки) чи повного зносу.

Фінансова звітність. На підставі реєстрів бухгалтерського обліку дані про фактичні витрати з ремонтів підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати (ф. № 2). Залежно від того, до якого

виду витрат діяльності АТП належать ремонти, зазначається рядок звіту. Якщо зазначені витрати списують на собівартість основного або допоміжного виробництва, то витрати з ремонтів знайдуть своє відображення у рядку 040 форми № 2 як частина собівартості робіт. У випадку віднесення таких витрат до адміністративних витрат результат таких витрат знайде своє відображення в рядку 070 форми № 2.

5.4. Податковий облік ремонту та поліпшень транспортних засобів

Податок на прибуток. За нормами Податкового кодексу, в податковому обліку відображають суму витрат з ремонту, техобслуговування автомобілів та їх поліпшень за даними бухгалтерського обліку платника податку на прибуток. Тобто за датою відображення таких витрат у складі собівартості авто послуг або інших витрат діяльності. При цьому ремонти і техобслуговування можуть проводитися за двома способами: підрядним та господарським.

За підрядного способу робіт дані для податкового обліку вибирають з проведень по кредиту рахунку 63 у дебет рахунків 23, 91, 92, 93 тощо.

За господарського способу робіт дані для податкового обліку вибирають з проведень по кредиту субрахунків 201, 207, 661, 65 тощо в дебет рахунків 23, 91, 92, 93 тощо. Найбільш доцільно на підприємстві організувати накопичення даних про статті витрат з ремонтів і техобслуговування на окремому субрахунку рахунка 23, а по закінченні місяця загальною сумою списувати на інші рахунки витрат. У цьому варіанті такі витрати локалізуються, їх легко контролювати та аналізувати.

Такий підхід доцільний з метою податкового обліку, оскільки, відповідно до норм податкового кодексу, на витрати діяльності може бути списана лише частина накопичених витрат з ремонтів, модернізації основних засобів (у тому числі й автомобілів). Така частина встановлена на рівні 10% від вартості, яка амортизується, об'єкта основних засобів на початок звітного року в тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Решта витрат на ремонт об'єкта основних засобів збільшує первісну вартість такого об'єкта. Порядок збільшення первісної вартості такого об'єкта було розглянуто в розділі 2 посібника.

У Податковому кодексі не наводиться вимог щодо нормування витрат ресурсів з метою оподаткування. Крім того, підприємствам,

які не одержують фінансування з державного або місцевого бюджетів, не обов'язково дотримуватися норм витрачання ресурсів з метою ведення бухгалтерського обліку. Підприємство самостійно приймає рішення щодо застосування (не застосування) типових витрачання.

Первинним документом, який узагальнює дані про надані на сторону або отримані зі сторони послуги (в тому числі і з техобслуговування), відповідно до Податкового кодексу, є *акт виконаних робіт (послуг)*.

Реєстрами податкового обліку з податку на прибуток можуть бути ті відомості, які самостійно застосовує підприємство, — відомості витрат з ремонтів, розрахунок собівартості ремонтів тощо.

Податок на додану вартість. Реєстром обліку використовують Реєстр виданих та отриманих податкових накладних. У ньому відображають суми податкового кредиту з вартості отриманих від сторонніх організацій зазначених послуг та зобов'язання з поставки послуг на сторону. Підставою для заповнення Реєстру є належним чином оформлені податкові накладні. В декларації з податку на додану вартість суми податкового кредиту відображають у розділі II, суми податкового зобов'язання відображають у розділі I декларації.

У бухгалтерському обліку операції з податкового кредиту відображають по дебету субрахунка 641 та на субрахунка 644, а операції з податкового зобов'язання — по кредиту субрахунка 641 та на субрахунку 643. Підставою для записів є товарні та розрахункові документи — товарні накладні, рахунки-фактури тощо. По закінченні місяця звіряють записів, які відбулися в податковому обліку (в реєстрі накладних) та в бухгалтерському обліку (журнал З). Якщо документообіг злагоджений, то підсумки дебетових та кредитових обігів різних реєстрів обліку повинні збігатися.

Внутрішні операції переміщення запасів або надання послуг з обслуговування в межах одного платника податку не є об'єктом оподаткування і, відповідно, не відображаються в податковому обліку.

Запитання для самоконтролю

1. Які види робіт належать до щоденного, сезонного обслуговування автотранспорту?
2. Дайте визначення поточного ремонту автотранспорту.
3. Дайте визначення капітального ремонту автотранспорту.

4. За яких умов, згідно з П(С)БО 7, витрати з ремонтів транспортних засобів належать до балансової вартості об'єктів?

5. Якими документами оформлюються ремонти на станціях технічного обслуговування?

6. Які аналітичні рахунки відкриваються при господарському веденні ремонтів?

7. Назвіть статті витрат з ремонтів при господарському способі робіт.

8. У чому полягає особливість обліку запасних частин за твердими обліковими цінами.

9. Якими бухгалтерськими проведеннями відображають віднесення на собівартість автопослуг витрат з ремонтів, техобслуговування?

10. Які особливості податкового обліку витрат з ремонтів, техобслуговування основних засобів?

Ситуаційні завдання

1. У II кварталі 20xx р. АТП отримало від сторонньої організації (СТО) акт виконаних робіт на проведені роботи з техобслуговування та встановлення додаткового обладнання (форкоп) на легковий автомобіль. Витрати розподілено так:

- установка устаткування (форкоп) — 800,00 грн;
- заміна шин — 200,00 грн;
- вартість шин — 1200,00 грн;
- вартість акумулятора — 300,00 грн;
- установка акумулятора — 50 грн;
- заливка гальмівної рідини — 100 грн.

Визначте загальну вартість послуг, нарахуйте суму ПДВ та відобразіть зазначені операції в обліку АТП.

2. Протягом місяця в АТП здійснено такі витрати:

- списано запчастини на поточний ремонт — 3000 грн;
- списано запчастини на капітальний ремонт — 5000 грн;
- списано охолоджувальну рідину — 1000 грн;
- списано електродроту на поточний ремонт — 300 грн;
- списано різних матеріалів на всі види ремонтів — 1500 грн;
- списано встановлений на автомобіль двигун — 10000 грн;
- нараховано зарплату робітникам цеху на поточному ремонті — 4000 грн.

Визначте вартість витрат за видами ремонтів та відобразіть це на рахунках обліку.

Тести

1. Яка періодичність проведення ТО-1 для легкових автомобілів:

- 1) 5000 км;
- 2) 3000 км;
- 3) 10000 км;
- 4) 2000 км?

2. Для поточного ремонту транспортних засобів характерно:

- 1) забезпечення чи відновлення працездатності ТЗ;
- 2) оновлення ресурсу ТЗ;
- 3) збільшення ресурсу ТЗ;
- 4) немає правильної відповіді.

3. Витрати на ремонт та поліпшення автомобілів належать у бухгалтерському обліку до балансової вартості ТЗ, якщо:

- 1) вчасно оформлено первинні документи;
- 2) коректні проведення на рахунках обліку;
- 3) витрати приводять до збільшення майбутніх економічних вигід від його використання;
- 4) немає правильної відповіді.

4. Яким первинним документом оформлюються виконані роботи з ремонтів автомобілів сторонніми організаціями:

- 1) актом виконаних робіт;
- 2) накладної;
- 3) договором;
- 4) немає правильної відповіді.

5. Чи правильне твердження, що заходи на підтримання автотранспорту в робочому стані включаються до бухгалтерського обліку до витрат періоду:

- 1) так;
- 2) ні;
- 3) так, з урахуванням вимог П(С)БО 7;
- 4) немає правильної відповіді.

РОЗДІЛ 6. ОПЛАТА ПРАЦІ ВОДИЇВ ТА ЇЇ ОБЛІК

Вивчивши цю тему, ви повинні знати:

- основні вимоги законодавства з оплати праці та їхній вплив на організацію обліку праці та її оплату;
- види оплати праці водіїв та інших працівників АТП;
- порядок оформлення табелів обліку робочого часу;
- методика відображення нарахованої оплати праці на рахунках бухгалтерського (фінансового) обліку;
- методика відображення сум заробітної плати в формах фінансової та податкової звітності.

На основі набутих знань ви повинні вміти:

- контролювати показники табеля обліку робочого часу та інших документів з оплати праці;
 - складати бухгалтерські проведення на суми нарахованої оплати праці залежно від її призначення;
 - складати бухгалтерські проведення на суми утримання з оплати праці працівників АТП;
 - відображати нарахування оплати праці в реєстрах обліку та формах фінансової звітності.
-

План

- 6.1. Нормативна база обліку.
- 6.2. Склад оплати праці водіїв.
- 6.3. Графіки робочого часу та первинний облік.
- 6.4. Фінансовий облік та звітність.
- 6.5. Податковий облік оплати праці.

6.1. Нормативна база обліку

Вимоги трудового законодавства містяться в Кодексі законів про працю України, на нормах якого базуються всі без винятку відносини між роботодавцями і найманими робітниками. Нормативним документом, що визначає тривалість робочого часу і часу відпочинку водіїв автотранспортних підприємств, є Положення № 18.

Цей документ можна назвати шпаргалкою для бухгалтерів та економістів транспортних підприємств. Він узагальнив у собі норми відносно тривалості робочого і вільного часу водіїв і його обліку, порядку складання графіків змінності, а також щодо організації робочого часу працівників, задіяних у міжнародних перевезеннях. Розклад і графіки руху автотранспортних засобів для всіх видів перевезень повинні розроблятися відповідно до вимог наказу Міністерства України від 07.06.2010 р. № 340 «Положення про робочий час і час відпочинку водіїв колісних транспортних засобів» (далі — Положення № 340).

Відповідно до Положення №18, під робочим часом варто розуміти час, протягом якого водій зобов'язаний виконувати роботу, визначену трудовим договором і правилами внутрішнього трудового розпорядку, а саме:

- а) керування автомобілем на маршруті (в рейсі) ;*
- б) стоянки (під навантаженням, розвантаженням вантажів, посадки і висаджування пасажирів, використання спеціального обладнання автомобіля наприклад автокрана);*
- в) зупинки (для короткочасного відпочинку, а також для огляду і технічного обслуговування автомобіля на маршруті (в рейсі) і на кінцевих пунктах);*
- г) простою не з вини водія;*
- д) виконання робіт перед виїздом на маршрут (у рейс) чи початком зміни і після повернення, закінчення зміни;*
- е) проведення медичних оглядів;*
- є) охорони автомобіля під час стоянки;*
- ж) проведення робіт з усунення несправностей автомобіля на маршруті (в рейсі);*
- з) інший, передбачений законодавством.*

Тривалість щоденної роботи (зміни) визначається правилами внутрішнього трудового розпорядку, що затверджуються від імені трудового колективу профспілковим комітетом чи закріплюється в трудовому договорі. Якщо водії, за умовами роботи, не можуть дотриматися щоденної чи щотижневої тривалості робочого часу, допускається ведення підсумкового обліку робочого часу, як правило, за місяць. Якщо тривалість робочого часу водія перевищує 12 годин, то в рейс направляються два водії.

Нормальна тривалість на тиждень — не більше ніж 40 годин (не більше ніж 8 годин на день при 5-денному робочому тижні, 7 годин — при 6-денному).

При підсумковому обліку робочого часу водія нормальна тривалість щоденної роботи не повинна перевищувати 10 годин.

Водіям автотранспортних засобів під час роботи в експедиції чи в польових умовах у разі потреби може встановлюватися ненормований робочий день, тобто понад нормальну тривалість робочого часу. Ця робота не вважається понаднормовою, і перероблений час не підлягає додатковій оплаті. Як компенсація за перероблений час водіям надається щорічна додаткова відпустка чи проводиться відповідна оплата за виконаний обсяг робіт.

6.2. Склад оплати праці водіїв

Оплата праці водіїв складається із зарплати, нарахованої за годинними тарифними ставками за відпрацьований час, а також надбавок, доплат і премій. На підприємствах, що нараховують більше трьох одиниць транспорту, доцільно розробити «Положення з оплати праці і преміювання водіїв», який є внутрішнім нормативним документом, що визначає розмір оплати праці водіїв. У ньому затверджуються:

1) **годинні тарифні ставки** — годинні тарифні ставки водіям встановлюються відповідно до Галузевої угоди на відповідний рік або на договірній основі. Перелік ставок — внутрішній документ підприємства; він може бути додатком до Положення з оплати праці;

2) **розміри надбавок і доплат** — Галузевою Угодою визначений перелік доплат і надбавок до тарифних ставок і посадових окладів працівників підприємств, що здійснюють автотранспортні послуги.

Наприклад, установлення надбавки водіям за класність (у відсотках до тарифної ставки водія) в розмірах: водіям 2-го класу — 10%; водіям 1-го класу — 25%.

За роботу в понаднормовий час водіям автомобілів зарплата нараховується в подвійному розмірі.

Доплата за роботу в нічний час встановлюється в розмірі 20% тарифної ставки. Нічним вважається час з 22.00 до 06.00 години.

3) **оплати за усунення незначних неполадок у дорозі** — такі роботи, як правило, входять до обов'язків водія і ніяких доплат за це немає;

4) **оплата за час виконання ремонтних робіт** — у випадку переведення водіїв на роботу по ремонту і технічному обслуговуванню автомобілів; оплата їхньої праці здійснюється як ремонтникам, відповідно до присвоєних кожному водієві розрядів слюсаря;

5) **оплата за час простою** — якщо простій не з вини водія, то оплата за час простою здійснюється в розмірі 2/3 установленної тарифної ставки;

6) **оплата за виконання обов'язків кондуктора** — нараховується доплата в розмірі 5% суми зданого виторгу за продані квитки;

7) **нарахування премій** — водіям міжміських перевезень нараховується премія за виконання плану здачі виторгу в розмірі 30% суми надпланового виторгу;

8) **надбавка за роз'їзний характер роботи** — встановлюється в розмірі «добових» норм.

Граничні розміри надбавок працівникам за день не можуть перевищувати граничних норм витрат («добових»), установлених КМУ для відряджень у межах України. У випадку коли робота постійно проводиться в дорозі чи має роз'їзний характер за межами України, граничні розміри надбавок працівникам за день не можуть перевищувати 80 % граничних норм добових витрат, установлених КМУ для відряджень за кордон.

6.3. Графіки робочого часу та первинний облік

Для забезпечення безперебійної роботи підприємствами автотранспортного обслуговування розробляються графіки змінності. Середня тривалість робочого часу водіїв для складання графіків змінності визначається за формулою:

$$T_{зм} = (N_{г} \times K_{в}) / 3 \text{ (год.)},$$

де $T_{зм}$ — середня тривалість робочої зміни водіїв;

$N_{г}$ — нормальна кількість робочих годин одного водія в місяці (за календарем);

$K_{в}$ — кількість водіїв у бригаді, за якою закріплені автотранспортні засоби;

3 — загальна кількість робочих змін, закріплених за водіями транспортних засобів у певному місяці.

Графіки роботи повинні розроблятися, виходячи з норми робочих годин за обліковий період, з дотриманням норм робочого часу, що встановлюються Положенням № 18.

Для водіїв автотранспортних засобів, що працюють у режимі шестиденного чи п'ятиденного робочого тижня із загальними вихідними днями, застосовуються графіки роботи, що встановлені для

всіх працівників підприємства. Якщо автотранспортний засіб працює в дві зміни, то за ним закріплюються два водії. Час початку і закінчення зміни водія визначається із врахуванням установленого підготовчо-заклучного часу, часу виїзду на маршрут (у рейс) і повернення автотранспортного засобу, часу проведення передрейсового і післярейсового медичних оглядів. Перерва для відпочинку і харчування водіям надається тривалістю не менше ніж 45 хвилин і не більше як 2 години, не пізніше ніж через 4 години після початку роботи. Ця перерва не включається в робочий час водія.

Первинний облік. Облік робочого часу водіїв здійснюється в дорожніх листах автомобіля, сумарний час за якими заноситься до таблиця обліку робочого часу. У дорожньому листі є спеціальний розділ, у якому відображається час, витрачений водієм на виконану роботу з розшифровкою за її видами. Нижче наводиться фрагмент дорожнього листа, в якому фіксується робочий час водія.

Фрагмент дорожнього листа водія, який працює на рейсовому маршруті

Шифр маршруту	Гараж	Зміна	На маршруті	З розривом	На обслуговуванні	Залишок робочого часу	Робочий час (год.)								
							Простої			У резерві	Усього в наряді	в т.ч.			Всього за графіком
							Через технічну несправність	Через бездоріжжя	З інших причин			нічні	святкові	в годину «пик»	
1	1	1	5	2	-	-	1	-	-	-	8	2	-	-	8

На підставі даних таблиця розраховують загальну кількість відпрацьованих годин за місяць для подальшого нарахування зарплати за тарифами. Мінімальна оплата праці не може бути нижчою від законодавчо встановленого мінімуму в розрахунок на відпрацьований час.

У випадку, коли працівникові, який виконав місячну (часову) норму праці, нараховано зарплату нижчу від законодавчого мінімуму, підприємство повинне здійснити доплату до досягнення мінімального розміру оплати праці (ст. 95 КЗпП).

У протилежному випадку підприємство порушує вимоги Закону про оплату праці і на посадових осіб може бути накладений адміністративний штраф. Якщо нарахована зарплата нижча від встановленого мінімуму, нарахування в соціальні фонди необхідно проводити від суми законодавчо встановленого мінімуму оплати праці.

6.4. Фінансовий облік та звітність

Фінансовий облік. Оформлені дорожні листи разом з табелем обліку робочого часу по закінченні місяця здаються до бухгалтерії. Можливий варіант, коли табель здається до бухгалтерії в готовому, протаксованому вигляді — із зазначеною сумою нарахованої оплати праці для кожного водія. У цьому випадку бухгалтер заносить у розрахунково-платіжну відомість готові суми оплати праці і здійснює встановлені утримання (податок з доходу, збори до соціальних фондів тощо). Якщо ж бухгалтер одержує табель без сум оплати праці, то йому доведеться виконувати роботу таксувальника (нормувальника) і визначити суму оплати кожному водієві залежно від відпрацьованого часу й умов оплати праці. Останній варіант можливий на невеликих підприємствах, де немає посади економістів, нормувальників, диспетчерів.

На підставі розрахунково-платіжних відомостей визначається загальна сума нарахованої оплати праці водіїв, що відображається за кредитом рахунка 661. При цьому така сума може бути розбита на ділянки, бригади, цехи — залежно від наявності структурних підрозділів (вантажні, пасажирські перевезення, легковий транспорт). У такому випадку суми за підрозділами відносять у дебет різних рахунків (субрахунків), наприклад: 231 «Вантажоперевезення», 232 «Пасажирські перевезення», 92 «Адміністративні витрати» (легковий транспорт). Нарахована оплата праці заноситься до реєстрів аналітичного обліку (накопичувальна відомість, відомість обліку витрат) і синтетичного обліку (журнал-ордер, обігово-сальдова відомість). Утримання із заробітної плати проводиться за дебетом субрахунку 661 та кредитом розглянутих рахунків: 64 — на суму ПДФО, 65 — на суму ЄСВ тощо. По закінченні місяця визначити сальдо заборгованості по заробітній платі по кожному працівнику і в цілому по субрахунку 661. За підсумками за місяць у складі загальної суми зарплати по підприємству вона включається в головну книгу.

Приклад. *Водій 1-го класу Сидоренко В.А., що працює на маршрутному автобусі, повинен протягом місяця відробити 15 змін по 8 годин (120 год.). Згідно з даними дорожнього листа, він фактично відпрацював за місяць 120,00 годин, у т.ч.: у нічний час — 20 годин; святкові дні — 18 годин; без кондуктора — 8 годин; час простою — 5 годин. Виходячи з таких даних, розрахуємо суму зарплати Сидоренка В.А. згідно з тарифними ставками за умови, що*

він працює на автобусі малого класу (ПАЗ-672) і оплата здійснюється за максимальними тарифами. Сума виторгу за зміну, коли водій працював без кондуктора, становила 1203 грн. Згідно з тарифікатором, ставка складає 0,877 грн за 1 год, але в той самий час вона, згідно з трудовим договором, збільшена на 25% за класність і становить 1,09625 грн за 1 год.

Проаналізувавши умови, можна дійти висновку, що оплата за повними тарифними ставками нараховується за 115 годин: 120 — 5 (за простій) і буде складати 1479,90 грн ($135 \times 10,9625$). За час простою оплата становитиме 3,65 грн ($((5 \times 1,09625) \times 2)/3$). Сума доплат становить: за роботу в нічний час (50% від тарифної ставки) — 109,62 грн ($20 \times (10,9625 / 100 \times 50)$); за роботу у святкові дні — 197,30 грн ($18 \times 10,9625$); за роботу без кондуктора — 60,15 грн ($1203 \times 5\%/100\%$); надбавка за 1-ий клас водію — 25% тарифної ставки — 369,94 ($1479,90 \times 0,25$).

Згідно з проведеними розрахунками, сума оплати праці до нарахування становитиме 2253,47,50 грн ($1479,90 + 36,50 + 109,62 + 197,33 + 60,15 + 369,97$).

Утримання із заробітної плати проводиться відповідно до законодавства.

Фінансова звітність. Суми нарахованої зарплати за місяць включаються до складу витрат відповідного виду — собівартості послуг, адміністративних витрат, витрат на збут і т. ін. У складі зазначених видів витрат заробітна плата потрапляє до відповідних рядків Звіту про фінансові результати (форма № 2).

Сума заборгованості із заробітної плати на кінець кварталу та року включається до складу короткострокових зобов'язань підприємства із відображенням у рядку 580 Балансу. Залишок нарахувань на заробітну плату на кінець кварталу та року у вигляді відрахувань на соціальні заходи включається в інший рядок пасиву Балансу — рядок 570.

6.5. Податковий облік оплати праці

Податок на доходи фізичних осіб і збори до соціальних фондів. Яких-небудь особливостей в АТП з утримання податку і єдиного соціального внеску із зарплати водіїв та інших працівників транспорту законодавчо не встановлено. Тому такі суми знаходять

своє відображення в діючих формах податкової та соціальної звітності у загальноновстановленому порядку.

Податок на прибуток. Відповідно до норми статті 142 ПКУ, суми нарахованої заробітної плати працівників АТП у разі використання робочої сили в господарській діяльності підприємства знаходять своє відображення в декларації з податку на прибуток. Зокрема, в складі собівартості перевезень або інших витрат. Джерелом податкового розрахунку сум заробітної плати є дані бухгалтерських проведення по кредиту субрахунка 661 у дебет рахунків витрат.

Одночасно на суму відрахувань на соціальні заходи (єдиного соціального податку), що розрахована від сум оплати праці та прирівняних до неї нарахувань у розмірі, встановленому законодавством, збільшують витрати підприємства. Такі витрати, на підставі статті 143 ПКУ, знаходять своє відображення в декларації з податку на прибуток — у складі собівартості перевезень або інших витрат. Джерелом податкового розрахунку є дані бухгалтерських проведення за кредитом субрахунків рахунка 65 у дебет рахунків витрат. При цьому до бази розрахунку приймається сума оплати праці, що пов'язана із веденням господарської діяльності підприємства.

Податок на додану вартість. Суми нарахувань або виплат оплати праці не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Запитання для самоконтролю

1. Що розуміють під робочим часом водіїв автотранспорту?
2. За якою формулою розраховують середню тривалість робочого часу водіїв?
3. У яких документах первинного обліку відображається робочий час водія?
4. Яким розрахунком визначається сума оплати праці водія?
5. Якими бухгалтерськими записами нараховують зарплату в АТП?
6. Які критерії відображення оплати праці в податковому обліку?

Ситуаційні завдання

1. На підставі наведених даних розрахуйте суму оплати праці водієві Д автобуса 1 класу за місяць:

- відпрацьовано 160 год. у межах норм робочого графіка;
 - додатково понад норму — 20 год.;
 - тариф оплати праці за 1 год. — 30 грн.
- Результати розрахунку проведіть на рахунках обліку.

2. На підставі нарахованої суми оплати праці водієві Д (умови завдання 1) проведіть:

- утримання податку на доходи фізичної особи;
- утримання та нарахування єдиного соціального внеску.

Визначте суму до сплати. Податкової пільги немає. Результати розрахунків відобразіть на рахунках обліку.

Тести

1. У якому розмірі, відповідно до законодавства, встановлюються доплати водієві 1-го класу від основної суми зарплати:

- 1) 10%;
- 2) 25%;
- 3) 40%;
- 4) 50%?

2. У якому первинному документі фіксується уперше відпрацьований час водіями ТЗ:

- 1) таблиць обліку робочого часу;
- 2) дорожній лист;
- 3) накладна;
- 4) касовий ордер?

3. У якому первинному документі узагальнюється інформація про відпрацьований час водіями за місяць:

- 1) таблиць обліку робочого часу;
- 2) дорожній лист;
- 3) товарно-транспортна накладна;
- 4) накладна?

4. Яким документом оформлюється заробітна плата робітників з відрядною формою оплати праці:

- 1) табелем обліку робочого часу;
- 2) нарядом-замовленням;
- 3) накладною;
- 4) забірною картою?

5. Яким документом оформлюється заробітна плата робітників з погодинною формою оплати праці:

- 1) табелем обліку робочого часу;
- 2) нарядом-замовленням;
- 3) накладною;
- 4) забірною картою?

6. Яким проведенням на рахунках бухгалтерського (фінансового) обліку відображається нарахована зарплата водіям автобусів в АТП:

- 1) Дт 90 Кт 66;
- 2) Дт 91 Кт 66;
- 3) Дт 23 Кт 66;
- 4) Дт 94 Кт 65?

7. Яким проведенням відображається утримання ПДФО із заробітної плати:

- 1) Дт 661 Кт 65;
- 2) Дт 23 Кт 661;
- 3) Дт 91 Кт 65;
- 4) Дт 661 Кт 64?

8. У якій формі звітності відображають суми нарахованих доходів та утримань податку з доходів працівників підприємства:

- 1) баланс;
- 2) декларація з податку на прибуток;
- 3) розрахунково-платіжна відомість;
- 4) звіт за формою № 1-ДФ?

РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ

Вивчивши цю тему, ви повинні знати:

- якими є завдання та мета обліку витрат на підприємстві;
- за якими варіантами можливо організувати облік витрат в АТП;
- за якими статтями та елементами групуються витрати діяльності АТП;
- якими первинними документами оформлюються окремі статті витрат;
- як розподіляють в обліку АТП загальновиробничі витрати;
- порядок калькулювання собівартості перевезень у розрахунку на годину роботу та кілометраж пробігу транспортного засобу;
- зв'язок собівартості з реалізаційною ціною автопослуг;
- порядок розрахунку та застосування тарифів на перевезення;
- порядок відображення витрат у реєстрах та на рахунках фінансового обліку;
- відображення витрат у формах фінансової звітності;
- положення Податкового кодексу з відображення витрат у декларації платника податку.

На основі набутих знань ви повинні вміти:

- організувати управлінський та фінансовий облік витрат АТП;
 - групувати витрати діяльності транспортного підприємства за елементами та статтями;
 - проводити калькулювання собівартості одиниці робіт транспортного засобу;
 - розподіляти загальновиробничі витрати АТП;
 - відображати витрати у формах фінансової та податкової звітності.
-

План

- 7.1. Завдання та варіанти обліку витрат.
- 7.2. Групування витрат за статтями та елементами.
- 7.3. Реєстри та методика фінансового обліку витрат.
- 7.4. Одиниці та методи калькулювання авто послуг.
- 7.5. Варіанти розрахунку собівартості та її зв'язок із ціною авто послуг.
- 7.6. Методика розподілу загальновиробничих витрат.
- 7.7. Калькуляція пасажирських перевезень позамовним методом.
- 7.8. Порядок розрахунку та застосування тарифів на автоперевезення.
- 7.9. Відображення витрат у формах фінансової звітності.
- 7.10. Податковий облік витрат діяльності підприємства.

7.1. Завдання та варіанти обліку витрат

Основне завдання обліку витрат полягає в формуванні сукупних витрат на експлуатацію автотранспорту. Яка мета такого обліку?

За допомогою бухобліку автотранспортні підприємства мають можливість:

- проконтролювати кожну статтю витрат;
- проаналізувати витратний механізм підприємства;
- підготувати дані для калькулювання собівартості одиниці транспортних послуг;
- використати дані обліку для планування витрат на майбутнє;
- заповнити форми фінансової звітності — «Звіт про фінансові результати» (ф.№ 2) та «Примітки до фінансової звітності» (ф. № 5) в частині витрат діяльності.

Можливі два варіанти ведення обліку витрат. За першого варіанту в системі бухгалтерського обліку, а точніше — **в системі фінансового обліку**, проводиться весь комплекс робіт, включаючи калькуляцію собівартості послуг. При другому варіанті в системі рахунків фінансового обліку ведеться лише узагальнюючий облік витрат на рахунках синтетичного обліку і вирішується лише завдання зі складання фінзвітності. Решта завдань (контроль, аналіз, прогноз витрат, калькуляція собівартості одиниці перевезень) вирішується **в системі управлінського обліку**. Обраний варіант обліку зазначається в наказі про облікову політику АТП. Залежно від обраного варіанта ведення обліку бухгалтерія АТП заздалегідь обирає методику відображення витрат на рахунках.

Основним нормативним документом з методики обліку витрат 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 (надалі — Рекомендації № 65).

Розглядаючи Рекомендації № 65, можна помітити їхню спрямованість на другий варіант ведення обліку. На користь такого підходу вказує відсутність у Рекомендаціях будь-якого згадування про рахунки бухгалтерського обліку та форми фінансової звітності.

7.2. Групування витрат за статтями та елементами

Згідно з Рекомендаціями № 65, Міністерство транспорту та зв'язку рекомендує витрати транспортного підприємства групувати за статтями та елементами витрат (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

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 фондів та нематеріальних активів
	5. Інші операційні витрати

Групування за статтями збігається зі складом виробничої собівартості, яка наведена в п.11 П(С)БО 16. Тільки в цьому стандарті до складу загальновиробничих витрат включено змінні та постійні розподілені витрати. У Рекомендаціях № 65 такої диференціації немає. Це може бути пояснено відсутністю на транспорті незавершеного виробництва та готової продукції як об'єктів розподілу зазначених витрат.

З іншого боку, щоб визначити тарифи, Мінтрансу зв'язку запропонував для автотранспортних підприємств у Методичних рекомендаціях визначення рівня тарифів на послуги пасажирського автотранспорту загального користування (наказ Мінтрансу України від 25.06.2003 р. № 461) (далі — Рекомендації № 461) групування статей та елементів (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Групування витрат за статтями та елементами

Статті витрат	Елементи витрат
1. Заробітна плата	1. Матеріальні витрати
2. Відрахування на соціальні заходи	2. Витрати на оплату праці
3. Паливо	3. Відрахування на соціальні заходи
4. Мазильні матеріали	4. Амортизація основних фондів та нематеріальних активів
5. Автомобільні шини	5. Інші операційні витрати
6. Ремонт і технічне обслуговування автомобілів	
7. Амортизація автотранспорту	
8. Загальновиробничі витрати	

Згідно з пунктом 12 Рекомендацій № 65, *під елементом витрат розуміють економічно однорідні види витрат.*

Групування витрат за економічними елементами здійснюється для організації контролю за рівнем витрат у цілому по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів, прийняття управлінських рішень щодо рівня витрат.

З іншого боку, *стаття витрат характеризує вид витрат, які групуються з метою калькуляції собівартості послуг.* Отже, групування за статтями витрат потрібне для організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів перевезень, обчислення витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства та розрахунку тарифів на перевезення.

Групування витрат за елементами забезпечується за допомогою 8-го класу рахунків. Втім основним для АТП є варіант обліку із застосуванням 9-го класу рахунків. Відповідно, групування витрат в бухгалтерії проводиться за статтями калькуляції. Під час комп'ютерного оброблення інформації подвійне групування витрат забезпечується відповідною програмою і не потребує в бухгалтера додаткового часу. Проте в такому варіанті теж є недолік. Оскільки всі витрати з кредиту рахунків зарплати (661), палива (203) та інших витрат «йдуть» на клас 8 рахунків (Дт 80 Кт 661, 203), а з нього — вже на дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94 з кредиту рахунка 80, то за такою кореспонденцією важко ідентифікувати конкретний зміст статей витрат. Тому доцільно витрати облікувати в два етапи. На першому етапі застосовується рахунок 23 і рахунки класу 9. При цьому витрати групуються за статтями калькуляції (паливо, зарплата тощо).

Приклад групування наведено в табл. 7.3. На другому етапі в разі необхідності по закінченні місяця (кварталу) статті диференціюються на елементи витрат у довідковому порядку.

7.3. Реєстри та методика фінансового обліку витрат

Згідно з Рекомендаціями Міністерства фінансів, підприємства транспорту, як і інших галузей, мають можливість використовувати для синтетичного обліку витрат журнал 5 (без застосування 8-го класу рахунків) або журнал 5А (із застосуванням 8-го та 9-го класу рахунків). Закон про бухоблік та національні стандарти не обмежують також права підприємства в розробленні «своїх» форм реєстрів, які будуть корисні для ведення обліку. Більше того, застосування автоматизованих програм унеможливорює використання тільки типових форм реєстрів.

Тому підприємства самостійно вирішують, які аналітичні реєстри слід застосовувати в обліку. Як відомість аналітичного обліку витрат АТП доцільно застосовувати форму наведену в табл. 7.3.

Таблиця 7.3

**Відомість аналітичного обліку витрат по АТП
(дебет субрахунка 231 «Автобусні перевезення») (до журналу 5)
за _____ 20__ р.**

Статті витрат	Кореспондуючий рахунок (кредит)	Цех № 1	Цех № 2	СТО	і т. ін.	Усього по рахунку (статті витрат)
1	2	3	4	5	6	7
1. Прямі матеріальні витрати, всього, в т.ч.:	x	8235,00	12 730,00	1380,00	–	22 345,00
1.1. Бензин	2031	2500,00	–	30,00	–	2530,00
1.2. Солярка	2032	–	4800,00	20,00	–	4820,00
1.3. Трансмійсійні мастила	2033	370,00	420,00	590,00	–	1380,00
1.4. Моторні мастила	2034	480,00	300,00	740,00	–	1520,00

Продовження табл. 7.3

1.5. Охолоджувальна рідина	2035	115,00	370,00	–	–	485,00
1.6. Акумулятори	2091	870,00	1140,00	–	–	2010,00
1.7. Шини	2092	3900,00	5700,00	–	–	9600,00
1.8. Інші прямі матеріальні витрати		–	–	–	–	–
2. Прямі витрати на оплату праці, всього у т.ч.:		13 570,00	17 630,00	4790,00	–	35 990,00
2.1. Основна зарплата	661	12 700,00	16 500,00	4200,00	–	33 400,00
2.2. Додаткова зарплата	661	870,00	1130,00	590,00	–	2590,00
2.3. Інші виплати та заохочення	661	–	–	–	–	–
3. Інші прямі витрати, усього, в т.ч.:		9238,00	13 894,00	3556,00	–	26 688,00
3.1. Відрахування до Пенсійного фонду	651	4342,00	5641,00	1533,00	–	11 516,00
3.2. Відрахування до фондів соцстраху	652	676,00	878,00	238,00	–	1792,00
3.3. Амортизація рухомого складу	131	550,00	870,00	1300,00	–	2720,00
3.4. Амортизація нематеріальних активів	133	–	–	55,00	–	55,00

Продовження табл. 7.3

3.5. Амортизація інших необоротних активів	132	–	–	–	–	–
3.6. Інструменти	221	210,00	75,00	380,00	–	665,00
3.7. Інші прямі витрати		–	–	–	–	–
3.8. Витрати з техобслуговування ТЗ	232	760,00	930,00	–	–	1690,00
3.9. Витрати з ремонту ТЗ	233	2700,00	5500,00	50,00	–	8250,00
4. Загальновиробничі витрати (розподілені)	91	790,00	940,00	1200,00	–	2930,00
Разом витрат виробництва (виробнича собівартість)	x	31 833,00	45 194,00	10 926,00	–	87 953,00

Призначення цієї відомості — групувати аналітичні позиції витрат АТП за відповідними статтями в розрізі кореспондуючих рахунків (по кредиту різних рахунків в дебет рахунка 23) і визначати суму виробничої собівартості. Ця відомість заповнюється на підставі первинних документів та згрупованих аналітичних відомостей за відповідними статтями, які заповнюють у підрозділах підприємства.

Відомості аналогічних форм в АТП ведуть за всіма субрахунками рахунка 23. На підставі узагальнюючої форми зводяться суми кореспондуючих рахунків на рівні синтетичного рахунка для запису в журнал-ордер та головну книгу. Така послідовність обліку (від аналітики до синтетики) притаманна класичному варіанту бухгалтерського обліку.

Таким чином, за дебетом рахунка 23 «Виробництво» в АТП проводиться накопичення прямих витрат виробництва в кореспонденції з кредитом рахунків 20,22,23,63,64,65, 66, 68, 91. За кредитом цього рахунка витрати списуються на собівартість реалізації послуг — у дебет рахунка 90 з кредиту рахунка 23. Сальдо на кінець місяця, кварталу, року за рахунком відсутнє.

За дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» проводиться накопичення витрат накладного характеру загальновиробничого призначення (зарплата майстрів, слюсарів-ремонтників, нарахування на зарплату, амортизація цехів тощо). За кредитом списуються накопичені витрати на рахунок 23 (у частині розподілених витрат). При цьому обирається база розподілу ЗВВ, наприклад, сума прямих витрат. З метою планування тарифу встановлюється планова величина ЗВВ у відсотках до суми прямих витрат. У нашому прикладі (див. табл. 7.3) встановлено 2,5% від прямих витрат АТП. Сальдо на кінець місяця, кварталу, року по рахунку відсутнє.

За дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» щомісяця відбивається накопичення виробничої собівартості з кредиту рахунка 23. За кредитом щомісяця проводиться закриття рахунка в дебет рахунка 79 «Фінансові результати». Сальдо на кінець місяця, кварталу, року по рахунку відсутнє.

Отже, собівартість перевезень транспортного підприємства формується послідовно на рахунках 23,91,90, 79 (за дебетом у частині прямих витрат).

В умовах розподілу бухобліку на фінансовий та управлінський послідовність та аналітичність записів може бути іншою. При цьому фінансовий облік обмежується зведенням кореспондуючих сум рахунків за журналами та в головній книзі без виділення аналітичних позицій та статей витрат. Наприклад, дебет рахунка 231 з кредиту рахунка 203 — списання паливо-мастильних матеріалів на роботу автомобілів, без виділення на рахунку 23 аналітичних позицій (підрозділ, стаття витрат, елемент витрат). Останні позиції прописуються і виконуються в управлінському обліку. У разі роздільного обліку бажано ув'язувати підсумки аналітичних позицій управлінського обліку із синтетичним (фінансовим) обліком.

Крім прямих виробничих витрат, АТП несуть і інші витрати діяльності, які враховують на відповідних рахунках: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податки на прибуток», 99 «Надзвичайні витрати». Дебе-

тові обіги з цих рахунків по закінченні місяця закривають на рахунок 79, на дебеті якого формується загальна сума витрат діяльності АТП. При порівнянні з кредитовим обігом (доходи) розраховують прибуток або збиток у діяльності підприємства.

7.4. Одиниці та методи калькулювання автопослуг

Кінцевою метою калькулювання є визначення фактичної собівартості одиниці транспортних робіт, послуг.

Собівартість перевезень (робіт, послуг) — це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт, послуг, що забезпечують перевезення (п.3 Рекомендацій № 65).

Пристаючи до калькуляції в умовах конкретного підприємства, слід визначитися з методом обчислення витрат та калькуляційною одиницею.

Калькуляційна одиниця. Під калькуляційною одиницею розуміють те, собівартість чого розраховується. До речі, в Рекомендаціях № 65 стосовно автотранспорту не наведено, які саме калькуляційні одиниці слід використовувати. Але сказано про узагальнюючу калькуляційну одиницю транспортної роботи — показник *суми витрат, що припадає на 1 гривню отриманих підприємством доходів* (п. 46).

Методи калькулювання. Якими методами калькулювання користуються автотранспортні підприємства? На практиці переважають два методи: простий та позамовний. Рекомендації № 65 додають до цього ще нормативний метод, або стандарт-костінг.

Нормативний метод у Рекомендаціях № 65 (п. 42–45) описаний більше за інші, але прикладу розрахунку не наведено. До речі, як і за іншими методами. Головна відмінність цього методу полягає в тому, що базовою є нормативна (планова) калькуляція одиниці та всього обсягу перевезень. Фактичну собівартість розраховують не за прямим методом, а за допомогою відхилень від норм. Суми відхилень можуть бути як позитивні, так і негативні. На практиці цей метод застосовують у повному обсязі рідко.

Простий метод (не описаний у Рекомендаціях № 65) використовують переважно в дійсно простих умовах — на малих або вузько-

спеціалізованих підприємствах, коли підприємство надає один-два види послуг і передбачає усіх витрат звітного періоду на кількість виконаних послуг (кілометри пробігу, тонно-кілометри, пасажиро-кілометри, години роботи). *Наприклад, АТП за місяць виконало 100 000 кілометрів пробігу автобусами. Загальна сума прямих операційних витрат за цей період становила 60 000 грн. Відтак, середня собівартість 1 км пробігу автобуса становить 0,60 грн (60 000 : 100 000).*

Позамовний метод є найбільш поширений. Застосовується за умови, якщо:

- маршрути пасажирських або вантажних перевезень і тоннаж вантажу, що перевозиться, кожного разу різні;
- використовуються різні марки та модифікації автобусів, автомобілів під час надання платних послуг замовникові;
- до різних замовників застосовується різний підхід щодо вартості пального, ступеня сервісу на маршрутах;
- інші індивідуальні ознаки послуг.

Застосування позамовного методу буде розглянуто нижче на прикладі (табл. 7.4).

7.5. Варіанти розрахунку собівартості, її зв'язок із ціною послуг

За витратного підходу до ціноутворення послуг транспорту калькуляція собівартості виступає основою розрахунку ціни одиниці перевезень (1 тонни вантажу, 1 пасажир, 1 кілометра пробігу і т. ін.). Такий підхід застосовується як до регульованих державою цін, так і вільних цін.

Окремі автопослуги і регулює держава — *ціни проїзду пасажирів у автобусах на міських, приміських та міжміських маршрутах та в маршрутних таксі*. З цією метою застосовуються Граничні тарифи на проїзд пасажирів в автобусах. Інші послуги, що надаються автотранспортними підприємствами, не регулюються державою. Зокрема, *ціни на вантажні перевезення, транспортно-експедиційні послуги тощо*.

Незалежно від прийнятого на підприємстві методу калькуляції, розрахунок виробничої собівартості на практиці може мати два варіанти повноти включення витрат.

Перший варіант можна назвати як «*скорочена собівартість*». Він повністю узгоджується з вимогами П(С)БО 16 — *до собівартості*

включаються тільки прямі витрати (паливо, матеріали, оплата праці, інші прямі витрати) та розподілені загальновиробничі витрати. За такого варіанту всі інші витрати, які входять до ціни послуг (адміністративні, збутові та інші операційні витрати), покриваються за рахунок рентабельності (прибутку) послуг.

Другий варіант, який можна назвати «повна собівартість», передбачає включення до собівартості всіх наявних прямих витрат підприємства, а також інших, які пов'язані з операційною діяльністю (адміністративні, збутові та інші операційні витрати). Життєздатність такого варіанта, який нагадує радянську систему калькулювання, пояснюється вимогами ціноутворення. Зокрема, до ціни послуг мають бути включені всі операційні витрати підприємства плюс норма прибутку (рентабельності), за рахунок якої покривають не включені в собівартість витрати.

Таким чином, ціна автопослуг за першим варіантом визначається за формулою:

$$Ц п = C + P,$$

де Цп — ціна послуг;
С — собівартість;
Р — рентабельність.

Ціна автопослуг за другим варіантом визначається за формулою:

$$Ц п = ПВ + НЗВВ + ІОВ + Р,$$

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

До розрахованої ціни додають податок на додану вартість у розмірі 20% (на операції не звільнені від ПДВ) і визначають остаточну ціну, яка виставляється замовникам автопослуг.

7.6. Методика розподілу загально виробничих витрат

До важливих завдань обліку і калькуляції належить розподіл загально виробничих витрат (ЗВВ). Такі витрати характерні для виробничих АТП; їх не застосовують у тих підприємствах, які не мають матеріально-технічної бази. При цьому важливо з'ясувати склад витрат; об'єкт розподілу витрат; метод розподілу витрат. Розглянемо ці питання з позицій нормативних документів Мінтрансзв'язку — Положення № 65 та Рекомендацій № 461.

Склад ЗВВ наведено в п. 35 Рекомендацій № 65 та в п.7 додатка 2 до Методичних рекомендацій № 461.

Об'єкти розподілу. Фактичну суму загально виробничих витрат згідно з п. 57 Рекомендації № 65, пропонують розподіляти між:

- 1) основним виробництвом з подальшим розподілом між видами перевезень;
- 2) допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також реалізації;
- 3) обслуговуючими виробництвами;
- 4) капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом.

При цьому по кожному каналу розподілу витрат **кредитується рахунок 91 «Загально виробничі витрати» і дебетується рахунок 23 (за субрахунками)**. Сальдо рахунок 91 не має.

Методи розподілу. Згідно з п. 58 Рекомендацій № 65, залежно від видів виконуваних перевезень, технічного оснащення рухомого складу та інших умов суму загально виробничих витрат, віднесену до основного виробництва, розподіляються між окремими видами перевезень за одним з таких методів (способів):

- пропорційно до заробітної плати основних працівників;
- до частки відповідно планової суми ЗВВ у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;
- на одну гривню фактичних доходів за окремими видами перевезень;
- пропорційно до суми витрат за іншими калькуляційними статтями.

Відповідно до Рекомендацій № 461 об'єктом розподілу пропонуються ті самі об'єкти, за якими розраховується тариф — на одного пасажиря, на один пасажиро-кілометр, на 1 км пробігу.

Кожне підприємство самостійно визначає метод розподілу ЗВВ, закріплюючи його в наказі про облікову політику. У прикладі, наведеному в табл. 7.4, застосовано розподіл пропорційно прямим витратам діяльності.

7.7. Калькуляція пасажирських перевезень позамовним методом

Для здійснення калькуляційних розрахунків автоперевезень важливо правильно обрати об'єкти витрат і об'єкти калькуляції.

Об'єкти витрат. Під об'єктом витрат розуміють виробничий або невиробничий підрозділ, напрям діяльності АТП, який надає послуги як у середині підприємства, так і на сторону. Наприклад, вантажні автомобілі, сідельні тягачі, автобуси малого класу, автобуси великого класу, таксі тощо. Призначення об'єкта витрат — групувати витрати діяльності підрозділу (напрямку) з метою їх узагальнення на рахунках фінансового обліку та проведення наступних розрахунків калькуляції. Таким чином, облік витрат виконує подвійне завдання.

У методичному плані об'єкти витрат відрізняються від об'єктів калькуляції. Окремий автобус (автомобіль), як правило, не є об'єктом витрат та доходів у бухгалтерському (фінансовому) обліку. Теоретично це можливо, але витрати на такий облік, як правило, не окуповуються ефектом від його впровадження. Найбільш ефективно розрахунки собівартості, тарифу і прибутковості (збитковості) за кожним автобусом (автомобілем) здійснювати в системі *управлінського обліку*. Такий облік і аналіз здійснюють, як правило, економісти-аналітики, які займаються питаннями ціноутворення. При цьому економісти-аналітики вибирають необхідні дані з реєстрів і документів бухгалтерського обліку. Наступне групування, калькулювання та аналіз витрат проводиться вже в системі управлінського обліку відповідно до його завдання.

Метод обліку, за яким витрати групують у цілому по підприємству або його підрозділах, отримав назву *«котловий»*.

Об'єкти калькуляції. *Об'єктами (одиницями) калькуляції виступають показники виконаної роботи — 1 година роботи автомобіля (автобуса), 1 км пробігу автомобіля (автобуса), 1 тонно-кілометр, 1 пасажиро-кілометр.* Об'єктом може виступати як окремий інвентарний номер автобуса (автомобіля), так і марка (група)

автомобіля. Різновиди калькуляції автопослуг важливі, насамперед замовникам, які бажають бути обізнаними в значенні того чи іншого показника аби обрати найвигідніший для себе.

На конкретному прикладі (див. табл. 7.4) розглянемо калькуляційний розрахунок 1 км пробігу за марками автобусів, який поєднується з розрахунком ціни послуги (договірного тарифу). В гр. 3 наведено варіант повних витрат АТП, в гр. 4 — коли замовник надає власне паливо. Відповідно, вартість послуги і її складових зменшується.

Таблиця 7.4

Розрахунок собівартості та договірного тарифу користування автобусами при виконанні замовлень АТП. Цех 2

грн

№ п/п	Показник	«Богдан 2122»	«Богдан 2122» при отриманні палива від замовника	Те саме. по марках автобусів	Разом планова сума	Разом фактична сума
1	2	3	4	5	6	7
1	Паливно-мастильні матеріали	1621,60	81,10	–	5856,25	5890,00
2	Автошини і акумулятори	101,70	101,70	–	6800,80	6840,00
3	Техобслуговування і поточний ремонт	1787,00	1787,00	–	6393,15	6430,00
4	Заробітна плата водія	312,30	312,30	–	17 528,97	17 630,00
5	Нарахування на зарплату	120,70	120,70	–	6481,64	6519,00
6	Амортизація	169,70	169,70	–	865,01	870,00
7	Інші витрати	–	–	–	75,57	75,00
8	Разом прямі витрати	4113,00	2572,50	–	44 001,39	44 254,00
9	Загальновиробничі (розподілені і нерозподілені) витрати (2,2% прямих витрат)	90,00	56,60	–	934,61	940,00
10	Разом виробнича собівартість	4203,00	2629,10	–	44 936,00	45 194,00
10a	Виробнича собівартість 1 години роботи (р.10: р.13)	10,25	6,41	–	9,17	9,04
11	Постійні витрати: адміністративні витрати (10% виробничої собівартості)	420,30	262,90	–	4493,60	4519,40
12	Усього витрат	4623,30	2892,00	–	49 428,60	49 713,40

Продовження табл. 7.4

13	Робочих годин	410	410	–	4900	5001
14	Собівартість 1 години роботи по повних витратах (р.12: р.13)	11,27	7,05	–	10,08	9,94
15	Вартість перевезень у разі базової рентабельності 20 % (р.12 + 20%)	5547,96	3470,40	–	59 314,32	59 656,08
16	ПДВ на вартість перевезень	1109,59	694,08	–	11862,86	11931,22
17	<i>Довідково: загальна вартість перевезень з ПДВ</i>	<i>6657,55</i>	<i>4164,48</i>	<i>–</i>	<i>71 177,18</i>	<i>71 587,30</i>
18	Договірний тариф за годину роботи у разі рентабельності (без ПДВ):	x	x	–	x	x
	20% (р.14 + 20 %)	6,62	4,15	–	6,52	6,60
	40% (р.14 + 40 %)	7,73	4,84	–	7,60	7,70
	60 % (р.14 + 60%)	8,83	5,54	–	8,69	8,80
19	Кілометрів пробігу	5253	5253	–	57060	56660
20	Собівартість 1 км пробігу (р.12 : р.19)	0,88	0,55	–	0,87	0,88
21	Договірний тариф за 1 км пробігу за рентабельності (без ПДВ):	x	x	x	x	x
	20% (р.20 + 20%)	1,06	0,66	–	1,04	1,06
	40% (р.20 + 40%)	1,23	0,77	–	1,22	1,23
	60% (р.20 + 60%)	1,41	0,88	–	1,39	2,36

З метою уніфікації управлінського та бухгалтерського (фінансового) обліку дані колонки 7 з рядка 1 по рядок 10 включно повинні відповідати даним «Відомості аналітичного обліку витрат за субрахунком 231 «Автобусні перевезення» (див. табл. 7.3). У нашому прикладі стикується загальна сума виробничої собівартості по цеху 2 — 45194,00 грн.

Як видно з прикладу, з метою калькулювання розраховано два показники — **собівартість 1 години роботи автобуса** (рядки 10а, 14) та **собівартість 1 км пробігу автобуса** (рядок 20). При цьому сам показник собівартості диференціюється на дві частини:

а) **виробничу собівартість** 1 години роботи — діленням прямих витрат на виконаний або плановий обсяг перевезень (рядок 10а);

б) **повну собівартість** 1 години роботи — діленням операційних витрат на виконаний або плановий обсяг перевезень (рядок 14).

Після додавання до показників собівартості норми рентабельності з метою покриття інших витрат діяльності та отримання запланованого рівня прибутковості утворюється вартість послуг як основа ціни реалізації. Під час виставлення рахунка замовникові до планової ціни додається сума ПДВ.

Розраховані показники розрахованого тарифу використовують як основу ціни при укладенні договору на надання автопослуг з перевезень, а також автотранспорту в операційну оренду або в разове користування стороннім замовникам.

За аналогічним форматом розрахунку визначають тариф на вантажні перевезення. У цьому випадку замість показника пасажирокілометрів за базовий беруть показник тонно-кілометрів. Також враховують показник «години роботи автомобіля». Залежно від того, який показник замовляє замовник (години роботи чи кілометри пробігу), АТП розраховують вартість (тариф) послуги в розрахунку на одиницю роботи.

Формат такої відомості відповідає вимогам Методичних рекомендацій № 461, які передбачають розрахунок витрат на перевезення за окремими моделями рухомого складу (автобусів) на 1 км пробігу в розрізі статей витрат.

У Методичних рекомендаціях № 461 (п.3) зазначено методика розрахунку кожної статті витрат з метою визначення тарифу (ціни послуги) в нормативних величинах. У бухгалтерському обліку витрат ця методика, як правило, не застосовується, оскільки дані носять розрахунковий характер з метою ціноутворення на автопослуги. Натомість, до проведень на рахунках бухгалтерії включають статті витрат підприємства **за фактичними показниками витрат** відповідно до оформлених первинних документів. Останні можуть відрізнятися від нормативних значень.

7.8. Порядок розрахунку та застосування тарифів на автоперевезення

Розглянемо порядок розрахунку тарифу на прикладі автобусних перевезень. У Методичних рекомендаціях № 461 (п. 2) наведено порядок розрахунку тарифів на пасажирські перевезення. В них зазначено, що *тарифи на послуги транспорту загального користування визначаються на:*

- перевезення одного пасажир (міські перевезення);
- виконання одного пасажиро-кілометра транспортної роботи (приміські та міжміські перевезення).

Крім того, за окремими моделями автобусів розробляються тарифи на:

- одну годину роботи автобуса (на замовлення);
- один кілометр пробігу.

Таким чином, тарифи можуть бути чотирьох типів.

Рівень тарифів повинен забезпечувати перевізникові відшкодування обґрунтованих поточних витрат, прибутковість роботи, можливість оновлення рухомого складу (інвестиційна складова).

Величина тарифу розраховується за формулою:

$$T = C \times (1 + Kp),$$

де Т — величина тарифу на послуги пасажирського транспорту (грн/пас, грн/паскм, грн/год, грн/км);

С — собівартість перевезень (грн/пас, грн/паскм, грн/год, грн/км);

Кр — коефіцієнт рентабельності перевезень, за яким враховується рівень прибутковості роботи перевізника.

У Методичних рекомендаціях № 461 (п.3) подано й методику розрахунку кожної статті витрат з метою визначення тарифу (ціни послуги). Слід мати на увазі, що, відповідно до п. 2.7 Методичних рекомендацій № 461, у затверджуваний тариф на пасажирські перевезення не включаються такі платежі: **страховий збір з пасажир за страхування від нещасних випадків на транспорті; автостанційний збір; податок на додану вартість.**

Зазначені платежі включаються додатково до вартості проїзду і зазначаються окремим рядком у пасажирських квитках. На підставі розробленого тарифу перевізники складають для кожного маршруту та за моделями автобусів документ під назвою «Таблиця вартості проїзду на маршруті» (приклад наведено в Додатку 4). У кожного перевізника формується своя величина витрат і тарифу.

Таким чином, у сучасних умовах немає єдиної тарифної сітки на проїзд автотранспортом загального користування, оскільки кожний перевізник проводить розрахунок і його погодження з державним органом індивідуальне. Нівелюючим чинником «різнобою» цін різних перевізників є вимоги до переліку статей калькуляції, які закладаються до тарифу та їх граничної величини.

Зокрема, статті витрат до тарифів повинні закладатися за економічно обґрунтованими нормами. Зокрема, це стосується розмірів:

- зарплати водіїв;
- відрахувань до соціальних фондів;
- паливо-мастильних матеріалів;
- вартості ремонтів;
- амортизації основних засобів (у т.ч. автотранспорту).

Наприклад, зарплата водіїв включається до тарифу на рівні мінімального її розміру відповідно до законодавства. Або: паливо вимірюється за встановленими нормами витрачання і т.д.

Крім того, *індивідуальний характер можуть носити*: стаття загальновиробничих витрат, норма рентабельності, автостанційні послуги (в різних областях можуть коливатися від 8 до 15 % від тарифу), податок на додану вартість (відсутній ПДВ у разі нерестрації перевізника платником цього податку).

Після погодження тариф доводиться до автостанцій на маршруті автобуса в приміському та міжміському сполученні. На основі тарифу перевізники та автостанції розраховують суми власних доходів і відображають їх у своєму обліку і звітності.

7.9. Відображення витрат у формах фінансової звітності

Узагальнені дані про витрати діяльності наводяться в Звіті про фінансові результати (форма № 2). У розділі I «Фінансові результати» фіксуються дані про *види витрат діяльності* транспортного підприємства: собівартість послуг (рядок 040), адміністративні витрати (рядок 070), витрати на збут (рядок 080), інші операційні витрати (рядок 090), фінансові витрати (рядок 140), інші витрати (рядок 160), податок на прибуток (рядок 180), надзвичайні витрати (рядок 205), податок з надзвичайного прибутку (рядок 210).

У розділі II форми № 2 відображають тільки операційні витрати підприємства з розмежуванням їх на *елементи витрат*: матеріальні, на оплату праці, на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Інформація для розділу I звіту поставляється з рахунків класу 9–90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99. Для розділу II — з рахунків класу 8–80, 81, 82, 83, 84. Якщо АТП не веде обліку за класом 8 рахунків, тоді розділ II заповнюють шляхом вибірок елементів витрат з даних рахунків 9-го класу.

Крім того, окремі розшифровки витрат наводяться в Примітках до фінансових звітів (форма № 5). Зокрема, підлягають деталізації

інші операційні витрати підприємства. Щоб достовірно заповнити звітні дані відповідна інформація форми № 2 та форми № 5 мають бути узгоджені між собою.

7.10. Податковий облік витрат діяльності підприємства

Види витрат. Обчислені та прийняті до податкового обліку витрати транспортного підприємства зменшують доходи від діяльності такого підприємства. Податковим кодексом України встановлено порядок відображення витрат діяльності будь-якого підприємства за даними бухгалтерського обліку. При цьому, відповідно до статті 138 ПКУ, всі витрати, які враховуються під час обчислення об'єкта оподаткування, поділяються на:

- *витрати операційної діяльності;*
- *інші витрати.*

Виняток становлять такі окремі витрати, зокрема:

- витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності;
- платежі платника податку на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами;
- витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів;
- витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації, тощо.

Документальне підтвердження витрат. Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку, а також інших документів, визначених у Кодексі. До таких належать загальноприйняті форми товарних накладних, актів виконаних робіт, виробничих звітів на списання витрат за статтями на виробництво послуг, авансових звітів тощо.

Датою визнання витрат з метою оподаткування є дата нарахування доходу, для отримання якого здійснені такі витрати, якщо інше

не встановлено Кодексом. Тобто застосовується принцип нарахування і відповідності.

Витрати операційної діяльності включають:

- собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- інші витрати, що беруться для визначення об'єкта оподаткування.

Склад собівартості послуг. Собівартість виконаних робіт та наданих послуг з метою оподаткування складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких робіт і послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їхнім виробництвом (наданням);
- інших прямих витрат.

Витрати, що формують собівартість виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг визначається відповідно до обсягу їхньої реалізації протягом податкового періоду (кварталу).

Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

До складу інших витрат включаються:

- загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати, що включають зокрема:
 - а) витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці;
 - б) амортизацію наданих в оперативну оренду необоротних активів;
 - в) інші витрати операційної діяльності, пов'язані з господарською діяльністю;
 - фінансові витрати;
 - інші витрати звичайної діяльності (крім фінансових витрат), не пов'язані безпосередньо з виробництвом та (або) реалі-

зацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, інші витрати господарської діяльності, для яких прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат.

Особливості обліку загальновиробничих витрат. Отже, склад витрат у податковому обліку в багатьох позиціях збігається з тими позиціями аналітичного або синтетичного обліку, які фіксуються в реєстрах бухгалтерського (фінансового) обліку підприємства. Варто відзначити різний підхід у цих видах обліку щодо віднесення загальновиробничих витрат. Якщо в податковому обліку вони однією сумою включаються до складу інших витрат (п. 138.10 ПКУ), то в бухгалтерському (фінансовому) обліку такі витрати розподіляються на дві частини. Перша частина витрат у формі перемінних та постійних розподілених витрат включається до складу собівартості послуг (до дебету рахунка 23). Друга частина у формі постійних нерозподілених витрат відноситься на собівартість реалізації (до дебету рахунка 90). Приклад розподілу зазначених витрат наведено в додатку 1 до П(С)БО 16 «Витрати».

Реєстри обліку. З метою податкового обліку підприємства ведуть окремі реєстри, в яких накопичують ті статті витрат, які будуть включені до відповідних рядків декларації з податку на прибуток. Форми реєстрів податкового обліку в офіційному порядку не затверджено, тому підприємства обирають форму на власний розсуд. Різниця між складом та оцінкою витрат в фінансовому обліку та в податковому обліку є податковою різницею. Облік податкових різниць здійснюється за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України.

Запитання для самоконтролю

1. У чому полягає основне завдання та мета обліку витрат в АТП?
2. Якими нормативними документами слід керуватися при визначенні статей та елементів витрат?
3. Назвіть статті витрат АТП.
4. Назвіть елементи витрат АТП.
5. Охарактеризуйте два варіанти ведення обліку витрат.
6. У яких реєстрах бухгалтерського (фінансового) обліку здійснюється облік витрат?
7. Охарактеризуйте побудову відомості аналітичного обліку витрат АТП.
8. З яких витрат складаються прямі витрати транспортного підприємства?
9. З яких елементів складаються прямі матеріальні витрати?
10. З яких елементів складаються прямі витрати на оплату праці?
11. З яких елементів складаються інші прямі витрати?
12. З яких елементів складаються загальновиробничі витрати?
13. З яких елементів складаються адміністративні витрати?
14. Що є одиницею калькулювання послуг транспортного підприємства?
15. Які методи калькулювання може застосовувати АТП?
16. У який спосіб розподіляються загальновиробничі витрати АТП?
17. Яка послідовність розрахунку собівартості 1 км пробігу автобуса позамовним методом?
18. Охарактеризуйте поняття «скорочена» та «повна» собівартість перевезень.
19. Наведіть комплекс бухгалтерських проведення з обліку витрат діяльності в АТП за дебетом і кредитом рахунків 23, 90, 91, 92, 79.
20. У яких рядках форм фінансової звітності наводяться дані про витрати діяльності АТП.
21. У чому полягає особливість податкового обліку витрат транспортного підприємства.

Ситуаційні завдання

1. Розрахуйте виробничу собівартість однієї години роботи автобуса, якщо є такі відомості за звітний місяць:

- списано паливо-мастильні матеріали — 4000 грн;
- нараховано зарплату водіям — 12000 грн;
- видано зарплату водіям — 9840 грн;
- амортизація — 5000 грн;
- інші операційні витрати — 17000 грн;
- загальновиробничі витрати розподілені — 20 000 грн;
- витрати з податку на прибуток — 5000 грн;
- Відпрацьовано годин — 1000.

2. Розрахуйте собівартість однієї години роботи автобуса за системою повних витрат, якщо є такі відомості за звітний місяць:

- виробнича собівартість — 41 000 грн;
- витрати адміністративного характеру — 24 000 грн;
- збутові витрати — 4000 грн;
- втрати від участі в капіталі — 3000 грн;
- витрати з податку на прибуток — 5000 грн;
- Відпрацьовано годин — 1000.

3. Розрахуйте договірний тариф на вантажні перевезення, якщо відомі такі показники:

- виробнича собівартість — 59 000 грн,
- постійні витрати адміністративного характеру — 24 000 грн,
- інші операційні витрати діяльності — 14 000 грн,
- втрати від участі в капіталі — 20 000 грн,
- витрати з податку на прибуток — 8000 грн.

Норма рентабельності — 40% до загальної суми витрат, відпрацьовано годин — 1000, ставка ПДВ — 20%

Тести

1. У якому рядку звіту про фінансові результати відображається величина собівартості авто послуг:

- 1) рядок 010;
- 2) рядок 040;
- 3) рядок 070;

4) немає правильної відповіді?

2. Відповідно до Рекомендацій Мінтрансв'язку України № 65, сума амортизації автотранспорту належить до:

- 1) статей витрат;
- 2) елементів витрат;
- 3) декларації з податку на прибуток;
- 4) декларації з ПДВ.

3. З якою метою в обліку застосовують групування витрат за статтями:

- 1) калькуляції собівартості;
- 2) складання декларації;
- 3) складання балансу;
- 4) складання звіту про фінансові результати?

4. Згідно з рекомендаціями Мінфіну України № 356, підприємства застосовують таку форму реєстру синтетичного обліку:

- 1) журнал-ордер № 2;
- 2) журнал 6;
- 3) журнал-ордер № 10;
- 4) журнал 5.

5. Списання вартості витраченого бензину на виробництво в АТП проводиться на рахунках:

- 1) Дт 23 Кт 30;
- 2) Дт 23 Кт 22;
- 3) Дт 232 Кт 30;
- 4) Дт 23 Кт 203.

6. Нарахування заробітної плати водіям вантажних автомобілів проводиться на рахунках:

- 1) Дт 231 Кт 651;
- 2) Дт 23 Кт 222;
- 3) Дт 232 Кт 661;
- 4) Дт 23 Кт 203.

7. У чому полягає призначення відомості аналітичного обліку витрат в АТП:

1) групування витрат за статтями в розрізі кореспондуючих рахунків;

2) групування витрат за елементами в розрізі кореспондуючих рахунків;

3) групування витрат за статтями доходів у розрізі кореспондуючих рахунків;

4) групування за статтями доходів?

8. Які методи калькуляції характерні для автотранспортних підприємств:

1) Простий;

2) простий та попроцесний;

3) простий та позамовний;

4) нормативний?

9. Сума загальновиробничих витрат включається з метою оподаткування до складу:

1) собівартості виробництва;

2) собівартості реалізації;

3) інших витрат;

4) правильної відповіді немає.

РОЗДІЛ 8. ОБЛІК ДОХОДІВ

Вивчивши цю тему, ви повинні знати:

- характеристику принципів бухгалтерського (фінансового) обліку доходів транспортного підприємства;
- основні типи договорів, які укладаються між перевізниками й автостанціями та їхній вплив на порядок обліку доходів у перевізника та автостанцій;
- характеристику первинних документів на перевезення пасажирів та вантажів у межах України та в міжнародному сполученні;
- порядок здійснення аналітичного обліку перевезень;
- синтетичний облік доходів у всіх учасників процесу перевезень пасажирів і вантажів;
- особливості обліку доходів та оподаткування міжнародних пасажирських та вантажних перевезень;
- основні аспекти податкового обліку в учасників перевезень;
- порядок відображення доходів у формах фінансової звітності.

На основі набутих знань ви повинні вміти:

- відрізнити умови договорів на перевезення та розуміти їхній вплив на порядок обліку доходів;
 - заповнювати форми первинних документів на перевезення пасажирів та вантажів;
 - класифікувати доходи на різні групи;
 - складати бухгалтерські проведення за рахунками у зв'язку з отриманням доходів підприємствами транспорту;
 - заповнювати відомості фінансового та податкового обліку доходу, готувати інформацію для заповнення декларації з податку на прибуток та звіту про фінансові результати;
 - ідентифікувати статті доходів, які відображають у формах фінансової та податкової звітності з даними відповідних рахунків.
-

План

- 8.1. Загальні положення бухгалтерського (фінансового) обліку доходів.
- 8.2. Договірні відносини перевізника й замовника та їхній вплив на методику обліку доходів.
 - 8.2.1. Договір на перевезення пасажирів між автостанцією та перевізником.
 - 8.2.2. Договір на страхування пасажирів.
 - 8.2.3. Договір на перевезення між перевізником та пасажиром.
- 8.3. Первинний облік доходів автостанцій.
- 8.4. Аналітичний і синтетичний облік доходів у повіреного (автостанції).
- 8.5. Облік доходів у довірителя (перевізника) при перевезеннях територією України.
- 8.6. Особливості обліку доходів та оподаткування міжнародних пасажирських перевезень.
- 8.7. Первинний та аналітичний облік вантажних перевезень.
- 8.8. Особливості обліку доходів та оподаткування міжнародних вантажних перевезень.
- 8.9. Відображення доходів у формах фінансової звітності.
- 8.10. Податковий облік доходів.

8. 1. Загальні положення бухгалтерського (фінансового) обліку доходів

Одним з принципів бухгалтерського (фінансового) обліку є принцип нарахування та відповідності. Згідно зі статтю 4 закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996, *для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їхнього виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.*

Тобто доходи і витрати відображають на рахунках обліку за принципом нарахування.

Момент (дата) виникнення доходу від наданих автопослуг фіксується в первинних документах, які надходять до бухгалтерії, — актах виконаних робіт, товаротранспортних накладних, реєстрах про-

даних квитків і т.п. Факт і дата отримання коштів не мають значення для дати визначення доходу від автопослуг у бухобліку. Проте факт оплати свідчить про отримання економічних вигід від здійснення діяльності. У бухгалтерському обліку при цьому закриваються рахунки дебіторів.

Специфікою обліку доходів автотранспортних послуг є те, що за окремими видами послуг, таких як продаж квитків на автобуси, дати надання послуги та отримання коштів збігаються. Тому принцип (метод) нарахувань у часі збігається з методом касовим.

Основою достовірності оцінки доходу є затверджені тарифи на перевезення вантажів та пасажирів. Тарифи можуть бути договірними (вільними) та регульованими державою. Методика розрахунку договірного тарифу розглянута нами в розділах 7 та 9 посібника.

Відображаючи дохід від послуг, одночасно слід вказувати собівартість наданих послуг. Для автопослуг характерна відсутність незавершеного виробництва, тому всі витрати діяльності АТП одразу списують на фінансовий результат (рахунок 79).

Доходи від перевезень обліковують на субрахунку 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг». Причому це не залежить від того, основним чи допоміжним видом діяльності підприємства є транспортні послуги. Додатково підприємства можуть відкривати аналітичні рахунки за видами послуг, наприклад, 7031 «Пасажирські перевезення», 7032 «Вантажні перевезення» і т.д.

8.2. Договірні відносини перевізника й замовника та їхній вплив на методику обліку доходів

Розглянемо вплив договірних відносин та методику фінансово-обліку на прикладі пасажирських автоперевезень. На ринку автопослуг використовуються різні за змістом та формою договори. Єдиної типової форми договору не існує. У будь-якому випадку вони регулюють відносини між автостанцією та перевізником. Основною формою договірних відносин на перевезення пасажирів є **Договір на продаж квитків і надання автостанційних послуг (договір на надання послуг)**.

8.2.1. Договір на перевезення пасажирів між автостанцією та перевізником

Відповідно до п. 13 Правил 141, пасажирський перевізник укладає з власником автовокзалу, автостанції (далі — АС) договір на продаж квитків і надання обов'язкових послуг. У договірній практиці договір на продаж квитків і надання автостанційних послуг має різні назви. Наприклад, «Договір на забезпечення перевезень пасажирів і багажу», «Договір доручення на перевезення пасажирів і багажу», «Договір про автостанційні послуги» (*Додаток 1*).

На сьогодні автовокзали (автостанції) в Україні перебувають, як правило, у власності обласних підприємств з перевезення пасажирів, які успадкували назву з радянських часів, — «Облавтотранс». Наприклад, у Житомирській області таке підприємство має назву «Житомироблавтотранс», у Сумській області — «Сумиоблавтотранс» і т.ін. Такі підприємства здебільшого були приватизовані в 90-х роках і зараз сьогодні мають статус приватних господарств у формі товариств з обмеженою відповідальністю (ТзОВ) або акціонерних компаній (АК).

За ст. 42 закону про автомобільний транспорт умовою укладання зазначеного договору є наявність у Перевізника (АТП) договору із замовником (організатором) перевезень — з місцевими органами влади чи обласними автоуправліннями. Тобто такий договір є додатковим для АТП, яке здійснює перевезення.

Необхідні додатки до договору на послуги (перевезення):

1. Розклад руху автобуса (автомобіля).
2. Вартість перевезення на маршрутах (усього коп/км, у т.ч. тариф, ПДВ, страховий збір).
3. Таблиця граничної вартості проїзду пасажирів в автобусах (окремо для приміських, міжміських, міжобласних перевезень).
4. Паспорт маршруту.
5. Схема маршруту.

У розділі договору «Порядок розрахунків» передбачається винагорода на користь автостанції за продаж квитків як складової частини послуги з перевезення пасажирів. З юридичної точки зору і договір на перевезення, і договір доручення на перевезення є формами договору доручення — різновидами посередницького договору. От з цього й повинна виходити бухгалтерія АС «Облавтотрансу» при визнанні власних доходів і складанні бухгалтерських проводок на доходи, витрати та їхнє відображення у формах фінансової, податкової і

статистичної звітності. Це впливає, зокрема і на порядок розрахунку бази оподаткування учасників перевезень.

Для Перевізника (АТП) форма та зміст договору також має значення, оскільки впливає на методику визнання доходів та витрат в обліку. В одному варіанті доходом АТП є виторг від продажу квитків у межах тарифу на перевезення, в другому — в повній сумі вито- ргу за продаж квитків. В останньому випадку послуги автостанції для АТП є видом витрат, що відображаються на витратних рахунках фі- нансового й податкового обліку АТП.

Оскільки законодавством встановлено обов'язкове страхуван- ня життя і здоров'я пасажирів від нещасних випадків на транспорті, Перевізник зобов'язаний укласти договір на страхування від нещас- них випадків на транспорті зі страховою компанією.

Виходячи з умов договору на перевезення, бухгалтерам АС і АТП важливо знати і відповідно достовірно відображати в обліку до- ходів такі моменти:

1) **за яким документом оприбутковують готівку від про- дажу квитків.** Основним первинним документом є відомча форма **«Відомість продажу квитків» (ф. № 20-АСС) (Додаток 5)**. На підс- таві цієї відомості гроші видаються представникові Перевізника з ка- си АС або перераховуються на банківський рахунок Перевізника. Крім того, прихід грошей до каси АС оформлюють **прибутковим ка- совим ордером (ф.№ КО-1)**;

2) **який розмір і порядок сплати комісійної винагороди на користь АС.** Як правило, розмір винагороди встановлюється в ме- жах 8–12% суми валових надходжень від реалізації квитків на проїзд (без вартості провозу багажу). У договорі повинно бути зазначено, як відобразяться ці кошти: перевізник перераховує їх на банківський рахунок АС («Облавтотранс») чи вони утримуються із загального ви- торгу від продажу квитків під час кожного перерахування коштів Пе- ревізникові і лишаються на АС;

3) **у якому розмірі і порядку перераховуються суми стра- хових платежів.** Як правило, згідно з договором доручення, їх утримує і перераховує на користь страхової компанії «Облавто- транс» (власник автостанції) в розмірі 2% вартості проїзду за мінусом 10 % комісійної винагороди за посередницькі послуги зі збору стра- хових платежів;

4) **який розмір доходу від продажу багажних квитків.** На практиці застосовують варіант «50 на 50%», тобто ці доходи поділя- ються навпіл між АС і Перевізником;

5) *у якому порядку застосовуються штрафні санкції, яким документом вони оформлюються.* На практиці штрафи накладають на АТП найчастіше за невчасну подачу автобуса на посадку. На АС штраф може бути накладений, наприклад, за відсутність диспетчерського зв'язку або невчасне відправлення автобуса в рейс тощо.

6) *як часто звіряються взаєморозрахунки між АС і Перевізником і яким документом* це оформлюється. Звіряння розрахунків є важливою складовою відносин між АС і Перевізником. Як правило, такий факт оформлюється актом звірення. Один раз на квартал або рік.

8.2.2. Договір на страхування пасажирів

Сторонами договору на страхування пасажирів виступають «Принципал» (страхова компанія) і «Агент» (перевізник). Важливі умови договору на обов'язкове страхування від нещасних випадків на транспорті:

- *на які маршрути поширюється договір.* Як правило, на всі затверджені маршрути міжобласного, міжміського в межах однієї області і приміських сполучень;
- *розмір страхового платежу з пасажира* (крім тих, хто має право на безоплатний проїзд) — у розмірі 2% вартості тарифу без суми ПДВ. Відповідна сума внеску утримується з ви торгу від продажу квитків і не надходить на рахунок АТП, оскільки перераховується на користь страхової компанії.
- *розміри страхових сум.* Наприклад, вони можуть становити 500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Ці платежі не надходять в АТП, не використовуються ним і, відповідно, не відображаються в його обліку.

За законодавством, усі розрахунки із застрахованими пасажирами проводить страхова компанія («Принципал»). Для пасажирів важливим є положення договору про те, що страховик не несе зобов'язань за страховими випадками з пасажирами, які придбали квиток не через каси АС (у водія або їздять без квитків).

8.2.3. Договір на перевезення між перевізником та пасажиром

Договір між фізичною особою — пасажиром і Перевізником у класичному варіанті, як правило, не складається. Письмовим підтвердженням укладеного договору, відповідно до ст. 52 Закону про автомобільний транспорт, є квиток на проїзд (проїзний документ), квитанція. Істотними умовами такого договору є: найменування та місцезнаходження перевізника; вид автотранспортного засобу; маршрут проходження; вартість перевезення; час відправлення і прибуття до пункту призначення.

8.3. Первинний облік доходів автостанції

Основним первинним документом на проїзд автотранспортом є квиток пасажира. Він видається на руки пасажиру, а на автостанції залишається його копія у вигляді фіскального чека в касовому апараті — реєстраторі розрахункових операцій (РРО) каси АС. Технологія оброблення даних квитка передбачає створення узагальнюючого первинного документа — **Відомості продажу квитків (типова форма № 20-АСС)**. Така відомість складається на кожний рейс автобуса і «закривається» по його відправленню. Після «закриття» відомості групують за Перевізниками. Виторг, отриманий у касі АС від продажу квитків, касир здає до центральної каси АС з оформленням прибуткового касового ордера (ф. № КО-1). По закінченні кварталу розрахунки звіряють з перевізниками, і при цьому оформлюється акт звіряння. Що стосується актів виконаних послуг, то вони також можуть бути оформлені за вимогою однією зі сторін.

На станційні послуги (обов'язкові і додаткові послуги АС) за кожним перевізником, як правило, складають у двох примірниках акт виконаних послуг.

Розглянемо приклад операції продажу квитка на поточний рейс автобуса в межах України і з'ясуємо, з яких частин складається дохід від продажу і кому він належить (приклад 1).

Приклад. Продано квиток на автобус міжміського сполучення по маршруту Суми — Ромни вартістю 7,50 грн. У квитку наводиться розшифровка складових частин його вартості: 1) тариф — 6,84 грн зі значком «А»; 2) страховий збір — 0,11 грн; 3) станційний збір — 0,55 грн зі значком «Б».

Разом — 7,50 грн; у т.ч. ПДВ «А» = 20,00% — 1,14 грн; ПДВ «Б» = 20,00% — 0,09 грн.

Відповідно до даних квитка загальна сума виторгу 7,50 грн розподіляється в такий спосіб:

1) *тариф (дохід)* від продажу квитка в сумі 6,84 грн (у т.ч. ПДВ 1,14 грн) належить перевізникові (якщо він є платником ПДВ). Ця сума обчислюється як добуток відстані від пункту посадки до пункту призначення і тарифу за один кілометр шляху, встановленого перевізником за узгодженням з місцевими органами, що контролюють граничні межі вартості проїзду пасажирів в автобусах загального користування;

2) *страховий збір* у сумі 0,11 грн належить страховій компанії. Він становить 2% вартості тарифу без ПДВ ($6,84 : 1,2 \times 0,02$);

3) *станційний збір* у сумі 0,55 грн одержує АС, що здійснила продаж квитка (в т.ч. ПДВ 0,09 грн). Збір розраховується як установлений договором відсоток (у нашому випадку він дорівнює 8%) від тарифу перевізника ($6,84 \times 0,08$).

Крім того, за збір страхових сум АС нарахує собі винагороду в розмірі 10% (відповідно до договору зі страховою компанією), що становить 0,01 грн ($0,11 \times 10\%$), із загальної суми якої будуть нараховані зобов'язання з ПДВ;

4) *нараховується ПДВ* на вартість перевезення (тариф), на станційні та інші посередницькі послуги АС. Не нараховується ПДВ на суму страхового збору (п. 3.2.3 закону про ПДВ). Таким чином, загальна сума цього податку від вартості квитка розраховується як 20% від виторгу за мінусом страхового збору ($7,50 - 0,11 \times 20 : 120$) і дорівнює 1,23 грн.

Відомість продажу квитків (ф. № 20-АСС). Цю відомчу форму первинного обліку встановлена для застосування на АС здавна. Відомість відкривається на кожний рейс автобуса конкретного перевізника. У відомості ф. № 20-АСС показники доходів (виторгу) можуть групуватися в такий спосіб: тариф (без ПДВ), ПДВ на тариф, збір за багаж, ПДВ на вартість багажу, страховий збір, станційний збір, ПДВ на вартість станційних послуг.

У нашому прикладі (*Додаток 5*) у відомості № 20-АСС до тарифу перевезення на маршруті включені і автостанційні послуги — 46,56 грн. З виторгу за тарифом перевізнику належить 90 % — 41,90 грн, а АС — 10 %, тобто 4,66 грн. Додатково до вартості квитків включається страховий збір — 0,69 грн. Отже, загальна сума виторгу

за рейс становила 47,25 грн. ПДВ відсутній у зв'язку з тим, що перевізник не є платником цього податку.

Крім того, наводяться дані про кількість та суму квитків поточного й попереднього продажу. Підсумок виторгу поділяється на дві частини: сума, яка належить перевізникові (90%), і сума послуг автостанції (10%). За підсумками за місяць їхні дані групують у різні зведення аналітичного обліку АС, форми яких розглянуто нижче.

8.4. Аналітичний і синтетичний облік доходів у повіреного (автостанції)

Аналітичний облік. На підставі відомостей на продаж квитків (ф. № 20-АСС) на АС щоденно за допомогою машинного оброблення інформації формуються спеціальні реєстри оперативного аналітичного обліку.

Серед застосованих на практиці реєстрів розглянемо такі: відомість № 1 «**Оперативне зведення про доходи АС**» і відомість № 2 «**Оперативні дані про розрахунки з перевізниками**».

Основне призначення відомості № 1 — сформувати масив даних про доходи перевізника (довірителя) і АС (повіреного) за місяць (табл. 8.1). Дані у графах 4, 5, 6 і 8 визначаються прямим шляхом з Відомості ф. № 20-АСС (наростаючим підсумком з початку року). У прикладі 1 цього розділу було вказано, що сума страхового збору належить страховій компанії. У цій відомості вона зараховується за умовами договору в дохід перевізника. У реєстрі бухгалтерського обліку АТП таку суму буде відображено в складі доходу з наступним відображенням такої самої суми у витратах на збут.

У зв'язку з тим, що в договорах передбачаються розрахунки з перевізниками, як правило, щодакдно, для оперативного обліку розрахунків з ними на АС ведуть, крім того, відомість № 2 «**Оперативні дані про розрахунки з перевізниками**», в якій у розрізі перевізників відображають дані про: залишок заборгованості на початок декади (дебет або кредит); загальний дохід перевізника; перераховано грошей з рахунка в банку (зменшує дохід перевізника); передано готівкою (зменшує дохід перевізника); сума доходу АС (зменшує дохід перевізника); залишок заборгованості на кінець декади.

Таким чином, доходи автостанції складаються із сум станційного збору та сум винагород, а дохід АТП — із сум перевезень у межах тарифу.

Таблиця 8.1

Оперативне зведення про доходи по АС за місяць

Перевізник	Виручка від продажу квитків (дохід), Разом (гр. 3 + гр. 7)	Дохід перевізника			Дохід автостанції			
		Разом дохід (гр. 4 + гр. 5 + гр. 6)	Сума доходу згідно з тарифами за проїзд	Сума ПДВ	Страховий збір	Разом (гр. 8 + гр. 9)	Станційний збір	Винагорода за збір страхових сум
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ПП Шиян В.	526,67	479,67	469,96	0,00 ¹	9,71	47,97	47,0	0,97
АТП 15678	40022,98	36602,77	30066	5936 ²	600,77	3480,29	3420,21	60,08
Белгород АВ	2711,98	2302,88	2242,56	15,47 ³	44,85	413,59	409,10	4,49
...								
Разом за місяць	925147	842867,79	785671,56	41294,76	15901,47	83869,31	82279,21	1590,10

¹ Сума ПДВ дорівнює 0,00 грн, якщо перевізник не є платником ПДВ.

² Сума ПДВ не дає добутку $гр.4 \times 0,2$, бо перевізником були надані також послуги, що оподатковуються за «0» ставкою (за межами митного кордону України).

³ Див. посилання 2.

Крім того, з метою бухгалтерського (фінансового) обліку на АС складаються такі групувальні відомості.

Відомість № 1.1. «Реєстр відомостей на продаж квитків за добу (за перевізниками)» (табл. 8.2). Складається за кожним перевізником підсумком за кожний день. Тобто таких відомостей щодня буде складено стільки, скільки обслуговується перевізників на АС. Дані про виторг групуються за видами надходжень: за розрахунком готівкою, за безготівковим розрахунком, за військовими вимогами, а всередині кожного з них — за видами тарифів (зимовими та літніми) з відокремленням страхзбору і ПДВ.

Відомість № 1.2. «Доходи перевізників пасажирів за добу» (табл. 8.3). Складається за всіма перевізниками за день. Дані кожного перевізника заносяться в окремий рядок. Загальний виторг за проїзд поділяється на плату за проїзд і за перевезення багажу. Плата за проїзд розшифровується за тими самими позиціями, що й у Відомості № 1.1. Таких відомостей буде складено за місяць стільки, скільки днів у звітному місяці, якщо здійснювалися рейси на АС. Рейси здійснюються щодня, включаючи вихідні й святкові дні. Виняток може становити скасування рейсів через погодні умови, неподання автобуса на посадку або форс-мажорних обставин.

Таблиця 8.2

Реєстр відомостей на продаж квитків за 16.01.20XX р. по АТП 15 678

Дата	№ рейсу	Час відпр.	№ в-дом.	№ квитка	За готівкою				За військовими вимогами					
					Тариф Д	Тариф З	Страх. збір	ПДВ	Разом	Тариф Д	Тариф З	Страх. збір	ПДВ	Разом
16.01.09	170	05:30	5	0	30,74	18,09	1,01	6,03	55,37					55,37
16.01.09	45	5:40	6	0	39,30	25,10	1,30	7,85	73,55					73,55
16.01.09	445	6:30	7	0	87,19	132,37	4,36	17,39	241,31					241,31
16.01.09	660	6:30	8	0	7,30	4,00	0,22	1,46	12,98					12,98
16.01.09	171	9:30	9	0	73,92	31,88	2,22	14,74	122,76					122,76
ВСЬОГО :					237,95	211,44	9,11	47,47	505,97					505,97

Примітки.

Літери «З» і «Д» в найменуваннях «Тариф Д» і «Тариф З» позначають: «Д» — отриманий вигоде з урахуванням ПДВ, «З» — отриманий вигоде без урахування ПДВ.

Сума ПДВ в цій і наведених нижче таблицях не дорівнює 20% суми вигоде за рахунок здійснення рейсів неплательниками ПДВ (приватними підприємствами без статусу платників ПДВ).

Таблиця 8.3

Доходи перевізників пасажирів за добу по Сумській області за 16.01.20XX р.

Найменування АТП	Виручка за проїзд	У тому числі :															
		За готівку					За безготівковим розрахунком										
		Тариф Д	Тариф З	Тариф 3	Страх. збір	ПДВ	Разом	Тариф Д	Тариф 3	Страх. збір	ПДВ	Разом					
АТП 15678	505,97	237,95	211,44	9,11	47,47	505,97	—	—	—	—	—	—	—	—			
ПАТП-3	232,51	89,04	121,55	4,16	17,76	232,51	—	—	—	—	—	—	—	—			
І Т.ІН.												—	—	—	—	—	—
ВСЬОГО :		13 182,22	11 910,05	339,28	244,66	688,23	13 182,22	—	—	—	—	—	—	—			
в т.ч. у між-міському сполученні		1023,73	995,69	—	19,49	8,55	1023,73	—	—	—	—	—	—	—			

Відомість № 1.3. «Доходи перевізників пасажирів за місяць». Форма аналогічна вище наведеній відомості. Тільки доходи в ній групуються по кожному перевізнику за місяць. Ця відомість подається перевізникові як підтвердження обсягів виконаних перевезень за звітний місяць. На її підставі підсумком за місяць складається Акт прийому-передачі виконаних послуг. Цей Акт, як і Відомість № 20-АСС, можна вважати первинним документом для визначення доходів АТП.

Відомість № 1.4. «Розшифрування повернень квитків після відправлення автобуса». За кожний день у цілому по АС указуються всі повернуті квитки (номер рейсу, час відправлення, номер відомості ф. № 20-АСС, у якій фіксуються продаж квитка, номер квитка, станція призначення, тариф, страхзбір, сума ПДВ (якщо квиток було продано на автобус неплатника ПДВ, то сума відсутня), разом — сума повернення). Остання сума відрізняється від тієї, що повертається пасажирові, бо останній піддається відповідній штрафній санкції за відмову від поїздки. При цьому сума повернення пасажирові грошей з каси відображається як зменшення доходу АС від продажу квитків. В дохід по бухгалтерському обліку включається різниця між сумами проданих квитків і сумами грошей, повернутих пасажиром.

Відомість № 1.5. «Зведений звіт касирів». Указується залишок коштів на початок дня в підзвіті касира, сума продажу квитків за розрахунком готівкою і за безготівковим розрахунком (у розшифровці: тариф, страхзбір, ПДВ), сума інкасованого виторгу, залишок до кінця дня.

Відомість № 1.6. «Розшифрування власних доходів». Касири АС за кожну добу і за місяць у цілому відображають такі види власних доходів АС:

а) обов'язкові послуги перевізникам — приміське сполучення і міжміське сполучення;

б) побутові (додаткові) послуги населенню — попередній продаж квитків, замовлення по телефону, зворотний виїзд, транзитна посадка, зберігання багажу, продаж жетонів на багаж, видача довідкової інформації, пошук речей чи осіб, переоформлення документів, проживання в кімнатах відпочинку, запізнення пасажира на рейс, відмова пасажира від поїздки.

Обов'язкові послуги перевізникові складаються за переліком послуг відповідно до п. 13 Правил № 141. Обов'язкові та додаткові послуги населенню визначаються відповідно до п. 13 і 14 Правил

№ 141. При цьому обов'язкові послуги (п. 13) АС включаються, як правило, в тариф на проїзд, а додаткові оплачуються пасажиром окремо. Саме такі послуги й називаються «побутовими». Групування послуг населенню під рубрикою «Побутові» дає можливість АС скласти без зайвих вибірок статистичну звітність за ф. № 1-побут.

Відомість 1.7. «Обсяг перевезень пасажирів на автобусах перевізника по області» (табл. 8.4). На основі згрупованих даних АС області відображається належний кожному перевізникові (АТП) виторг за місяць у розрізі всіх АС області, що продавали квитки на автобуси даного АТП. На підставі даних названої відомості АТП відображає у фінансовому і податковому обліку доходи від автопослуг у повному обсязі. У тому числі й суми ПДВ, на загальний підсумок якої останнім числом місяця АТП випишує зведену податкову накладну (без напрямку споживачам, оскільки останні є пасажирами). Одночасно в АТП відображаються витрати на перевезення у вигляді обов'язкових і додаткових послуг АС.

Таблиця 8.4

**Обсяг перевезень пасажирів на автобусах АТП № 15678
за жовтень 200X р.**

№ п/п	Реалізація квитків за автостанціями	Проїзні	Страхов. збір	ПДВ	Разом
1	АС Суми	12 835,67	256,14	1538,52	14 630,33
2	АС Білопілля	146,00	2,78	29,20	177,98
і т.д.					
Усього		13 404,32	267,47	1641,87	15 313,66

Синтетичний облік. За підсумками зазначених відомостей АС визначають власні доходи та перераховують гроші перевізникам. У таких відомостях не передбачається кореспонденція рахунків, бо вони носять оперативний характер. Тому їх дані часто виправляють, а остаточні суми є підставою для наступного «суворого» бухгалтерського обліку, який ведуть у реєстрі «Зведені дані до субрахунка 6851 «Розрахунки з Перевізниками». Паралельно формуються дані субрахунка 703 «Дохід від автопослуг». Підсумкові суми доходів за кредитом субрахунка 703 записують у журнал-ордер 6, за субрахунком 685 — у відомість № 3.5, а з неї — до журналу-ордеру № 3 або відображають у відомостях автоматизованого обліку і обов'язково — в головній книзі.

На підставі даних табл. 8.1 відобразимо в фінансовому обліку АС операції продажу квитків на автобуси АТП 15678 і доходи від на-

дання автостанційних послуг. При цьому АС виконує роль посередника і під час утримання та перерахування страхового збору (табл. 8.5). Бланки квитків в АС відображають на позабалансовому рахунку 08.

Таблиця 8.5

**Відображення доходів в обліку автостанції
в разі поточного продажу квитків**

№ п/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	До каси АС надійшла виручка від продажу квитків на автобуси АТП 15678	301	6851	40022,98
2	Відображено суму винагороди (станційного збору) за продаж квитків	6851	703	3420,21
3	Нараховано зобов'язання за страховою сумою перед страховою компанією	6851	6852	600,77
4	Заборгованість страхової компанії зменшена на суму винагороди за збір страхової суми	6852	703	60,08
5	Страховий збір перераховано страховій компанії (600,77 — 60,08)	6852	311	540,69
6	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ на суму доходу АС: 3480,29 (3420,21 + 60,08) : 6	703	641	580,00
7	Дохід віднесено на фінансовий результат АС	703	791	2900,29
8	Перерахована перевізнику виручка, що є відповідно до умов договору його доходом (40022,98-3420,21-600,77)	6851	311	36002,00

Примітка. Субрахунок 6851 має назву «Розрахунки з АТП», субрахунок 6852 — «Розрахунки зі страховою компанією».

Отже, до доходу АС віднесено суму станційного збору (34201,21 грн) та комісійний збір за утримання страхових платежів (60,08 грн).

Оподаткування. За умовами договорів АС розраховується з перевізниками, як правило, один раз на 10 днів. Доволі часто буває так, що АС затримують розрахунки і на кредиті субрахунка 6851 «зависають» п-суми. При перевірках податківці схильні трактувати таку

несвоєчасно погашену кредиторську заборгованість як безоплатно отриману фінансову допомогу з природним включенням непогашеної суми у валовий дохід АС. Щоб уникнути зайвого оподаткування в даній ситуації, необхідно розібратися з природою такої заборгованості і з'ясувати, чи підпадає внутрішньомісячна і навіть внутрішньоквартальна заборгованість Перевізникові під поняття безнадійної заборгованості та фінансової допомоги відповідно до норм податкового законодавства. Виходячи із суті зазначеного тимчасового боргу, який постійно коливається, така сума не відповідає критеріям ані безнадійної заборгованості (оскільки регулярно сплачується), ані фінансової допомоги (є спільним виторгом АС і АТП). Тому суму зазначеної заборгованості за умови її руху протягом звітного періоду не слід включати до оподаткованого доходу.

Попередній продаж квитків. Кошти, отримані підприємством у випадку попереднього продажу квитків, в обліку відображаються як аванси отримані — за кредитом субрахунок 681 і дебетом рахунка 301. У цьому випадку, як і у випадку з поточним продажем квитків, автостанція виконує роль «збирача» грошей і не є власником усієї отриманої суми виручки. Їй належить, і тому включається в її дохід, лише станційний збір — сума винагороди, що належить АС за умовами договору з перевізником, і комісійний збір за попередній продаж квитка. У випадку повернення квитка пасажиром збір за попередній продаж і станційний збір йому не повертаються, отже, лишається в доходах АС.

Приклад. АС 20 січня здійснено попередній продаж п'яти квитків на рейс № 2764, дата відправлення якого — 26 січня, час відправлення — 14-00. Виторг становив 63,50 грн, у т.ч.: комісійний збір — 3,50 грн становив (5 квитків \times 0,70), комісійна винагорода за продаж квитків 7,65 грн (15 % суми виторгу без комісійного збору). У бухгалтерському (фінансовому) і податковому обліку підприємства операції будуть відображені так, як показано в табл. 8.6.

Таким чином, у сумарному виразі величина доходу АС від попереднього продажу відрізняється від продажу в поточних касах на суму збору за попередній продаж.

Таблиця 8.6

**Відображення операцій попереднього продажу квитків
в обліку автостанції**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	До каси надійшла виручка від попереднього продажу квитків по перевізнику ВАТ «АТП»	301	681	63,50
2	Нараховано збір за попередній продаж квитків (5 × 0,70)	681	703	3,50
3	Нараховано комісійну винагороду за продаж квитків (63,50 — 3,50 × 0,15)	681	703	7,65
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на всю суму доходу АС 11,15 (3,50 + 7,65) грн	703	641	1,86
5	За датою надання послуг пасажиру (26.01.09 р.), сума попередньої оплати переводиться в поточну заборгованість перед перевізником (63,50 — 3,50 — 7,65)	681	362	52,35
6	Перераховано кошти Перевізникові	362	311	52,35

**8.5. Облік доходів у довірителя (перевізника)
при перевезеннях територією України**

На підставі даних про виручку від реалізації квитків відбувається формування доходу і в перевізника. Розглянемо порядок обліку на прикладі. Перевізник у нашому прикладі виступає АТП 15678. На підставі даних табл. 8.1 відобразимо доходи в перевізника (табл. 8.7).

Нагадаймо, що загальна виручка по АТП 15678 за звітний місяць становила 40022,98 грн, зокрема дохід у межах тарифу на перевезення — 36602,77 грн (у т.ч ПДВ 5936,00 грн), станційний збір — 3420,21 грн (у т.ч ПДВ 570,03 грн), страховий збір — 600,77 грн. Потрібно розрахувати суму чистої виручки, яка підлягає зарахуванню на рахунок АТП.

Як зазначалося вище, в практиці застосовують два варіанти відображення доходу перевізника. При першому до виручки належить загальний виторг, а послуги АС враховують в АТП як витрати діяльності. При другому варіанті послуги АС не відображають, а до доходу

ду включають виручку тільки в межах тарифу на перевезення. Виходячи з наших даних, за першим варіантом дохід АТП становить 40022,98 грн, за другим — 36002,00 грн. У табл. 8.7 наведено операції за першим варіантом.

Таблиця 8.7

Відображення доходів в обліку перевізника

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	За даними відомостей виторгу від продажу квитків відображено дохід від наданих послуг з перевезення пасажирів	361	703	40 022,98
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	5936,00
3	Сума винагороди АС за продаж квитків відображена в складі витрат АТП	93	685	3420,21
4	Відбито податковий кредит за цією послугою	641	703	570,03
5	Нараховано зобов'язання перед страховою компанією	93	685	600,77
6	Зроблено залік заборгованості АС перед АТП на суму винагороди	685	361	3420,21
7	Зроблено залік заборгованості АС перед АТП на суму страхового збору	685	361	600,77
8	Виручка від пасажирських перевезень надійшла на поточний рахунок підприємства	311	361	36 002,00

В обліку Перевізника (АТП) дохід диференціюється на суму тарифу на перевезення, суму ПДВ до тарифу, суму страхового збору, суму винагороди на користь АС і суму ПДВ на винагороду АС.

Для перевізника суми страхзбору і станційного збору є витратами на збут. Зазначені витрати повинні відобразитися тільки один раз — у перевізника і не відображаються в обліку АС. В АС, як було викладено вище, страхзбір «проходить транзитом» через рахунок розрахунків (рахунок 685) і не торкається ані дохідних, ані витратних рахунків АС. За принципом відповідності витрат отриманим доходам така методика відповідає нормам П(С)БО і правовим умовам відносин двох сторін.

Облік ПДВ. За нашим прикладом за варіантом 1 в обліку АТП ПДВ буде відображено так: податкове зобов'язання (ПЗ) становить 5936,00 грн, а податковий кредит (ПК) — 570,03 грн. В той же час в обліку АС податкове зобов'язання — 570,03 грн, а сума податкового кредиту складається із сум «вхідного» ПДВ за операціями придбання товарів, робіт, послуг.

За другим варіантом обліку і оподаткування, коли перевізник і АС враховують доходи окремо відповідно до договору доручення на продаж квитків, ПЗ автостанції складається з суми автостанційних послуг, а ПК з операцій придбання товарів, робіт, послуг. Водночас ПЗ АТП складаються із суми доходу від надання послуг з перевезення в межах тарифу, а ПК — із сум операцій з придбання товарів, робіт, послуг.

8.6. Особливості обліку доходів та оподаткування міжнародних пасажирських перевезень

Двосторонні і транзитні міжнародні перевезення здійснюються відповідно до міжнародних договорів України з автомобільних перевезень:

- українськими пасажирськими перевізниками на території іноземних держав — за наявності дозволу компетентних органів цих держав;
- іноземними пасажирськими перевізниками на території нашої держави — за наявності дозволу Мінтрансу України.

Розглянемо, як обчислюється дохід в українського перевізника АС при здійсненні міжнародних пасажирських перевезень, в нашому випадку — до Росії, вартість яких оплачена в іноземній валюті (рублях РФ). Відзначимо, що на території Росії (як і в Україні) існують організації, які планують пасажирські перевезення і продаж квитків. В областях (краях та інших федеральних утвореннях РФ) такою організацією є акціонерні товариства «Об'єднання автовокзалів і автостанцій» (далі — організатор перевезення — нерезидент).

Особливості контролю за валютною виручкою в АТП. Доходом (виручкою) від надання послуг українського АТП є сума збору за перевезення українськими автобусами пасажирів і багажу на території: Російської Федерації (далі — РФ) з оплатою в рублях РФ; території РФ і України з оплатою в рублях РФ.

З виторгу російський організатор перевезень відповідно до сформованої практики, що закріплена в договорах з українськими перевізниками, утримує такі платежі: комісійну винагороду, податки РФ (ПДВ і податок на прибуток), штрафні санкції (за порушення договорних умов, наприклад, неподання автобуса на посадку тощо).

Ця ділянка обліку є важливою для українських АТП, оскільки зовнішньоекономічні операції пов'язані з термінами повернення валютної виручки з-за кордону. На АТП повною мірою поширюється «правило 90 днів» повернення виручки з-за кордону. Оскільки автопослуги надаються регулярно, відлік днів повернення виручки починається з першого дня, що йде за звітним місяцем. Наприклад, за послуги, надані в січні, відлік починається з 1 лютого. І так, східчасто по кожному місяцю надання послуг, необхідно простежувати повноту надходження виручки.

Як робочий інструмент обліку й контролю граничних термінів виручки може бути використана облікова таблиця (табл. 8.8).

Таблиця 8.8

Рух заборгованості з валютної виручки в АТП

Показник	Місяць	Січень	Лютий	Березень	І т.д.
1	Остання дата контролю 90 днів	02 травня	30 травня	30 червня	
2	Сума виручки до надходження, руб. РФ	22 650	18 790	24 520	
3	Сума виручки, що надійшла, руб. РФ	22 650	15 890	12 050	
4	Недоотримано виручки за звітний місяць, руб. РФ	–	2900	12 470	
5	Недоотримано виручки з початку періоду, руб. РФ	–	2900	15 370	
6	Погашення заборгованості в поточному місяці, усього	–	–	12 900	
7	Погашення заборгованості з розбивкою за періодами	–	2900	10 000	
8	Залишок заборгованості після обліку даних про її погашення	–	0	2470	

Вартість виконаних послуг за звітний місяць оформлюється *Актом приймання-здачі виконаних послуг з перевезення пасажирів*. Цей документ є основним первинним документом, що підтверджує

погоджений із замовником-нерезидентом виконаний обсяг транспортних послуг українського АТП. Акт складається на підставі відомостей на продаж квитків (або аналогічного документа), що заповнює організатор перевезення — нерезидент. Один примірник зазначених відомостей направляє українському перевізникові (АТП). Західні нерезиденти замість актів здебільшого застосовують рахунки-фактури (інвойси).

Практика показує, що між сумами акта і відомостей на продаж квитків, направлених на адресу українського АТП, часто трапляються розбіжності. Розбіжності виникають через різні фактори. Перший з них можна назвати «змістовним», другий — «тимчасовим».

По-перше, у відомостях не відображаються суми утримань на користь нерезидента (комісійна винагорода, податки нерезидента, штрафні санкції). По-друге, часто акти за минулий період в АТП надходять із запізненням. Бухгалтерія АТП при цьому відображає щомісяця дебіторську заборгованість нерезидента відповідно до наявних документів — українських Відомостей на продаж квитків. За таких умов дані актів і відомостей, природно, розходяться. Тому бухгалтерія змушена періодично коригувати раніше відображені суми дебіторської заборгованості і заодно — суми доходу в бухгалтерському і податковому обліку, як правило, — у бік зменшення. Такі коригувальні записи на рахунках дебіторів-нерезидентів є предметом особливої уваги податкового органу, оскільки впливають на податок на прибуток і дотримання «правила 90 днів» з повернення валютної виручки.

Контроль за виручкою з експорту послуг в АС. Українські АС реалізують квитки на рейси перевізників-нерезидентів за національну валюту України — гривню. Тому показника виручки в іноземній валюті як об'єкта контролю в обліку АС не існує. Проте АС потрапляють під валютний контроль податкового органу з таких причин. По-перше, АС перераховують гроші за кордон перевізникам-нерезидентам; по-друге, надають експортні автостанційні послуги перевізникам-нерезидентам. Виходячи з наявності експортних операцій бухгалтерії АС, організовується поточний бухгалтерський (фінансовий) облік розрахунків з нерезидентами і здійснюється постійний контроль за повнотою визначення виручки за кожним нерезидентом і своєчасністю перерахування такої виручки на рахунки нерезидентів.

АС ведуть облік доходів та розрахунків з нерезидентами в системі реєстрів фінансового обліку на рахунку 362 «Розрахунки з інозе-

мними покупцями». Специфіка цього розділу передбачає відповідні аналітичні розшифрування виручки, які можуть позначатися окремими кодами: сума повного тарифу на перевезення пасажирів (код 1); сума українського ПДВ на суму тарифу (код 2); сума страхового збору (код 3); сума виручки за багаж (код 4); комісійна винагорода за продаж квитків (код 05); комісійна винагорода за страхові збори (код 06). На суму нарахованого власного доходу АС «Облавтотранс» складає проведення за дебетом субрахунка 362 і кредитом субрахунка 703.

Поряд з веденням обліку бухгалтерії АС організовують контроль за перерахуванням валютної виручки нерезидентам. З цією метою в практиці використовують різні форми відомостей, одна з них — Відомість виконання експортних контрактів (*Додаток 7*).

Особливості справляння ПДВ в разі міждержавного сполучення. Основною відмінністю оподаткування міжнародних перевезень від перевезень по території України є застосування одночасно двох ставок податку на додаткову вартість — 0% і 20%.

Законодавством про ПДВ передбачено, що податок за нульовою ставкою нараховується по операціях із перевезення пасажирів і вантажів за межами митного кордону України, а саме:

- від пункту за межами державного кордону України до пункту проведення митних процедур з випуску пасажирів чи вантажів з-під митного контролю на митну територію України (включаючи внутрішні митниці);
- від пункту проведення митних процедур з випуску пасажирів чи вантажів за межі митного кордону України (включаючи внутрішні митниці) до пункту поза межами державного кордону України;
- між пунктами поза межами митного кордону України.

У той же час при наданні послуг брокерських, агентських чи комісійних з транспортними квитками, проїзними документами, укладання договорів чи рахунків на транспортування пасажирів чи вантажів довіреною особою перевізника, операції з таких послуг обкладаються податком за повною ставкою. Податок додається до ціни посередницьких послуг.

Таким чином, вартість перевезень перевізником-резидентом (українським АТП) поза межами митного кордону України обкладається податком за ставкою 0%, а вартість посередницьких послуг з перевезення — 20%. В учасників процесу пасажирських перевезень сума доходу, що оподатковується ПДВ, розподіляється в такий спосіб:

- у посередника перевезень — резидента (в нашому прикладі — «Облавтотранс») уся сума доходу у вигляді винагороди в повному обсязі потрапляє під ставку 20%;
- у перевізника-резидента (АТП) оподатковується тільки частина вартості проїзду по території України, отриманого як у національній, так і в іноземній валюті;
- у перевізника-нерезидента із суми доходу, зібраного українським «Облавтотрансом», оподатковується податком тільки частина вартості проїзду по території України.

Враховуючи таку особливість оподаткування, всі маршрути міжнародних перевезень розбиваються на дві частини: відстань до і після митного кордону. При цьому вартість проїзду по території України обкладається податком за ставкою 20%. Вартість проїзду за межами України оподатковується за нульовою ставкою.

До тарифу на проїзд за міжнародним маршрутом наперед закладають кілометраж, що оподатковується за двома ставками. В результаті касир видає пасажирові квиток, у якому зазначається сума ПДВ, обчислена з вартості проїзду по території України (як «туди», так і «назад») за ставкою 20%. Така сума ПДВ у квитках позначається зазвичай значком «А». Далі за допомогою комп'ютерного оброблення інформації підсумовується ПДВ з усіх проданих квитків і визначається його місячна величина. Саме вона і є для перевізника реальною сумою зобов'язань з ПДВ, що припадає на обсяг виторгу в національній валюті України.

Перевізник-нерезидент також є платником українського ПДВ. Із суми доходів, отриманих на території України, тобто від продажу квитків на автобуси нерезидента в касах українських автостанцій, перевізник-нерезидент зобов'язаний сплатити ПДВ до бюджету України. Податковим агентом з таких операцій виступає «Облавтотранс». Наведемо приклад і відобразимо розрахунки АС у табл. 8.9.

Приклад. *Міжнародний рейс Суми–Курськ–Суми складається з таких відрізків шляху: від Сум до Курська — 80 км; Суми — митний кордон — 34 км; митний кордон — Курськ — 46 км; Курськ–Суми — 80 км; Курськ — митний кордон — 46 км, митний кордон — Суми — 34 км.*

Припустимо, що сума виторгу в гривнях за проїзд за маршрутом Суми–Курськ становила за місяць 36 000 грн. Якби весь маршрут оподатковувався за ставкою 20%, то сума ПДВ склала б 6000

грн. Оскільки обкладається податком тільки відрізок проїзду по території України (в напрямку Суми-Курськ — 34 км) і це становить 40% довжини маршруту Суми-Курськ, то сума ПДВ відповідно складе в напрямку Суми-Курськ 2400 ($6000 \times 0,4$) грн. У напрямку Курськ-Суми на території України, наприклад, було продано квитків на суму 12 000 грн, у т.ч. ПДВ 800 грн ($2000 \times 0,4$). Усього за місяць було продано квитків на 48 000,00 грн, ПДВ на цьому напрямку становив 3 200 грн ($2400 + 800$) (див. табл. 8.9). За підсумками за місяць на зазначену суму перевізник не випишує податкової накладної, бо відбувається продаж транспортних квитків кінцевому споживачеві. Зазначена сума на підставі відомостей на продаж квитків включається до Реєстру виданих податкових накладних.

Таблиця 8.9

Відображення доходів та ПДВ в обліку АС при продажі квитків на міждержавні рейси

№ п/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображений виторг автостанції за продані квитки на автобус нерезидента за даними касових апаратів ($36000 + 12000$)	301	362	48 000,00
2	Нараховане податкове зобов'язання на вартість послуг перевізника-нерезидента	362	6412	3200,00
3	Сума зобов'язань перевізника-нерезидента, перерахована до бюджету України	6412	311	3200,00
4	Відображена винагорода автостанції та страхзбір	362	703	4740,00
5	Залишок коштів, перерахований нерезиденту ($48000 - 3200 - 4740$)	362	312	40 060,00

Сума нарахованого податкового зобов'язання за ставкою 20% відображується в Декларації по ПДВ «Облавтотранс». Відповідно до порядку заповнення декларації, такі послуги відображають у рядку 7 «Послуги, отримані від нерезидента для їх використання на митній території України». Це свідчить, що ця послуга потрапляє до категорії імпорتنних операцій.

Аналіз ситуації вказує на те, що українська сторона (резидент) не отримує ніяких послуг від перевізника-нерезидента і, від-

повідно, не імпортує послуг. Нелогічність такого відображення підтверджується тим, що в податковому обліку доходів зазначені операції відображають як експортні. Насправді «Облавтотранс» і не отримує послуг, і не надає їх нерезидентам у повному обсязі. Має факт лише надання автостанційних послуг нерезиденту українським постачальником на території України за ставкою 20%. Тому більш логічним виглядає варіант відображення таких послуг у декларційному рядку експортних операцій. Проте відповідний рядок у декларації з ПДВ відсутній. Тому доцільшим може бути варіант відкриття нового рядка декларації — 1а з такою назвою: «у т.ч. надання послуг (експорт) нерезиденту на території України за ставкою 20%». При цьому заповнюються колонки А і Б.

8.7. Первинний та аналітичний облік вантажних перевезень

Первинний облік. До первинних документів, якими оформлюються виконані транспортні роботи, відносять *товарно-транспортні накладні, подорожні листи вантажного автомобіля, акти виконаних робіт, інші документи.*

Товарно-транспортна накладна — це документ, призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей у дорозі, їх переміщення, оприбутковування, списання в оперативному та бухгалтерському обліку, а також для розрахунків у разі перевезення вантажів.

До товарно-транспортних документів у міжнародному сполученні відносять:

- декларацію відправника небезпечних вантажів;
- авіаційну вантажну накладну (Air Waybill);
- міжнародну автомобільну накладну (CMR);
- залізничну накладну СМГС (накладну УМВС);
- коносамент (Bill of Lading);
- накладну ЦИМ (CIM);
- вантажну відомість (Cargo Manifest).

У разі здійснення міжнародних перевезень, згідно з нормами Конвенції МДП, яка дає змогу значно спростити проходження митного контролю в дорозі прямування, використовується книжка МДП (Garnet TIR), яка в цьому випадку замінює необхідність заповнювати міжнародну накладну типової форми № CMR.

До товарно-транспортних документів у межах України відносять:

- *товарно-транспортну накладну типової форми № 1-ТН (затверджена наказом Мінтрансу, Мінстату України 29.12.1995 р. № 488/346);*
- *у разі перевезення спирту етилового і спиртпродуктів автотранспортом використовують спеціальну товарно-транспортну накладну типової форми № 1-ТН — спирт разом з контрольним аркушем на перевезення спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів форми № 1-АТ;*
- *якщо відпускають хлібобулочні вироби, то використовують товарно-транспортну накладну форми № 1-ТТН (хліб).*
- *у разі перевезень молочної сировини використовують спеціалізовану товарну накладну форми № 1-ТТН (МС) як обов'язковий додаток до товарно-транспортної накладної типової форми № 1-ТН.*

Відповідно до законодавства товарно-транспортна накладна є обов'язковою, вантаж перевозять автомобільним транспортом незалежно від умов оплати за роботу автомобіля, умов перевезення вантажів (як на комерційній основі, так і для власних потреб), а також видів перевезень. Товарно-транспортна накладна додається до дорожнього листа автомобіля. Форма товарно-транспортної накладної затверджена спільним *наказом Мінтрансу і Держкомстату «Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля» від 29.12.1995 р. № 488/346.*

Розглянемо порядок заповнення товарно-транспортної накладної типової форми (№ 1-ТН) та міжнародної автомобільної накладної (CMR).

Товарно-транспортна накладна типової форми (№ 1-ТН).

Товарно-транспортну накладну (далі — ТТН) оформлює вантажівідправник на кожну поїздку автомобіля і для кожного вантажоодержувача окремо. Експедитор (вантажівідправник), який надає перевізникові вантаж для його відправки у визначене договором місце, виписує ТТН у чотирьох примірниках. Перший залишається у вантажівідправника і є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, а другий передається вантажоодержувачеві і є підставою для оприбуткування ТМЦ. Третій і четвертий примірники водій завіряє у вантажоодержувача (останній повинен поставити підпис і печатку) і повертає їх перевізникові. Перевізник, у свою чергу, для виконання розрахунків із замовником автотранспорту (за найняті автомобілі) надсилає останньому третій примірник. Четвертий за-

лишається у перевізника і є підставою для обліку транспортної роботи і нарахування заробітної плати водієві.

Якщо перевозять вантажі нетоварного характеру, за якими не ведеться складський облік, але здійснюється облік шляхом виміру, зважування і т.п., вантажовідправник виписує три примірники ТТН: перший з них залишається у вантажовідправника; другий і третій передаються перевізникові, який, у свою чергу, другий відсилає замовникові автотранспорту, а третій прикладає до дорожнього листа. Перший слугує для обліку виконаних перевезень у вантажовідправника, другий — для здійснення розрахунків за використаний у перевезеннях автотранспорт, третій — для обліку транспортної роботи і нарахування заробітної плати водієві.

Товарно-транспортна накладна форми № 1-ТН заповнюється в п'ять етапів такими особами:

- вантажовідправником до прибуття для вантаження автомобіля;
- вантажовідправником після прибуття автомобіля і завантаження товарно-матеріальних цінностей;
- на маршруті прямування (відповідальною особою перевізника);
- вантажоодержувачем після прибуття вантажу;
- перевізником після розвантаження.

Міжнародна автомобільна накладна (CMR). Використання накладної типової форми CMR у міжнародних перевезеннях засноване на Конвенції КДПГ. Положення Конвенції КДПГ застосовуються до будь-якого договору дорожнього перевезення вантажів, що передбачає винагороду, з використанням транспортних засобів, у випадку якщо місця вантаження вантажу і доставки вантажу, вказані в контракті, розміщені на території двох різних країн, з яких принаймні одна є учасницею Конвенції КДПГ.

Відповідно до вимог глави III Конвенції КДПГ накладна CMR складається в трьох примірниках, підписаних відправником і перевізником:

- перший примірник накладної передається відправникові;
- другий супроводжує вантаж;
- третій залишається у перевізника.

Згідно з нормами Конвенції КДПГ, в тому випадку, якщо вантаж має бути завантажений на різні автомобілі або ж йдеться про різного роду вантажі або про різні партії вантажів, відправник або перевізник

мають право вимагати складання такої кількості накладних, яка відповідає кількості використуваних автомобілів, кількості різних вантажів, що підлягають перевезенню, або партій вантажів.

Відправник зобов'язаний до початку перевезення приєднати до накладної або представити в розпорядження перевізника необхідні документи.

Перевірка правильності і повноти цих документів не входить в обов'язки перевізника.

Накладна CMR повинна містити такі відомості:

- а) місце і дату її складання;
 - б) ім'я і адресу відправника;
 - в) ім'я і адресу транспортного агента;
 - г) місце і дату прийняття вантажу до перевезення в місце його доставки;
 - д) ім'я і адресу одержувача;
 - е) прийняте позначення характеру вантажу і тип його упаковки і, в разі перевезення небезпечних вантажів, їх загальноприйняте позначення;
 - є) кількість вантажних місць, їх особливу розмітку і номери;
 - ж) масу вантажу брутто або виражену в інших одиницях виміру кількість вантажу;
 - з) пов'язані з перевезенням витрати (вартість перевезення, додаткові витрати, митні збори, а також інші витрати з моменту укладення договору до здачі вантажу);
 - и) інструкції, необхідні для проходження митного контролю, та ін.;
- У разі потреби, відповідно до п. 2 ст. 6 Конвенції КДПГ накладна повинна також містити такі дані:
- а) про заборону перевантаження вантажу;
 - б) витрати, які відправник відносить до себе;
 - в) заявлену вартість вантажу і суму додаткової цінності його під час доставки;
 - г) інструкцію відправника перевізникові відносно страхування вантажу;
 - д) додатковий термін виконання перевезення;
 - е) перелік документів, переданих перевізникові.

Договірні сторони можуть внести до накладної будь-які інші вказівки, які буде визнано необхідними.

Оформлені відповідно до існуючих вимог накладні на перевезення вантажів включаються до документообігу підприємства-відправника для обліку відвантаження товарів; до документообігу пі-

дприємства-отримувача для обліку оприбуткування товарів; до документообігу підприємства-експедитора для обліку виконаних послуг експедирування. В подальшому на їхній підставі робляться записи в реєстрах аналітичного обліку відповідно до продукції, товарів, послуг.

Дорожній лист вантажного автомобіля є також обов'язковим документом. Підприємства України незалежно від форм власності зобов'язані застосовувати типову форму № 2 (затверджена наказом Мінтрансу, Мінстату України 29.12.1995 р. за № 488/346). Документ випикується в АТП в одному примірнику на один рейс автомобіля. Важливими показниками є інформація про завдання водієві, робота водія і автомобіля, а також рух пального. Заповнюють лист, як правило, диспетчер АТП або інший фахівець. Оформлений і підписаний лист здається до бухгалтерії підприємства. Тут він проходить контроль на повноту і коректність заповнення і підлягає обробленню. На підставі листа бухгалтерія нараховує заробітну плату водіям, визначає обсяги виконаних робіт, королює рух пального.

Крім внутрішньоукраїнського документа, в разі міждержавних перевезень підприємства транспорту застосовують окрему форму **дорожнього листа вантажного автомобіля в міжнародному сполученні** (затверджена наказом Мінтрансу, Мінстату України 29.12.1995 р. за № 488/346).

Акт виконаних робіт не є обов'язковим з позицій наказів Мінтрансу. Проте він застосовується в практиці господарських відносин перевізника та замовника. Відповідно до вимог Податкового кодексу, акт є обов'язковим документом у податковому обліку доходів надавача послуг і в обліку витрат отримувача послуг. Його призначення — підтвердити факт виконання договірних обсягів автотранспортних робіт для конкретного замовника. Форма акту не типова, тому підприємства застосовують її на власний розсуд. Важливим є наявність обов'язкових реквізитів первинного обліку. Нижче наведена форма акту, застосована у практиці.

Таблиця 8.10

**Групувальна відомість виконаних транспортних робіт вантажним автомобілем
ВОЛЬВО номер 12-44 СА за I квартал 20XX року
по ТЗОВ «Транзит»**

Водій	№ дорожнього листа	Дата вибуття	Напрямок руху	Контейнер	Замовник	Виконано робіт			Сплачено, грн
						№ акта	Обсяг робіт за хунком, грн	Обсяг робіт за актом, грн	
Царенко О.	6520	01.04.	Київ—Сімферополь	0123	ТОВ «Варта»	0104	6123	6123	5000
Царенко О	6576	05.04	Київ—Полтава	2589	ПП «Сад»	0504	4694	4694	4694
Царенко О і т.д.	6602	08.05	Київ—Суми	4561	ВАТ «АТП»	0805	4732	—	—
Разом за квартал							75963	70123	56478

Бухгалтер —

Головний бухгалтер —

АКТ №
здачі-прийому виконаних транспортних робіт

30.10.2009 р. м. Київ
Ми, що нижче підписалися, представник «Замовника» — заступник директора приватного підприємства «Сигма» Петренко П.Г., з одного боку, та представник «Перевізника» — директор ТзОВ «Транзит» Царенко В.Я., з іншого боку,

- склали цей акт про те, що «Перевізнком» були виконані такі види робіт:
- автотранспортні перевезення відповідно до дорожнього листа № 2413 від 14.10.2009 р. та товарно-транспортної накладної № 7809 від 15.10.09 р. на загальну суму 2905,54 грн, крім того ПДВ — 581,10 грн, усього на суму 3486,65 (три тисячі чотириста вісімдесять шість) грн. Сторони договору не мають претензій одна до одної. Цей акт є підставою для остаточних розрахунків сторін.

Від «Перевізника»
В.Я. Царенко _____

Від «Замовника»
П.Г. Петренко _____

Аналітичний облік. Залежно від поставленої мети АТП організовує відповідну систему реєстрів аналітичного обліку доходів. Позиціями аналітичного обліку можуть бути різні об'єкти — автомобіль, підрозділ, рейс, маршрут, вид перевезень тощо. Обране рішення про відкриття аналітичних рахунків закріплюється в наказі про облікову політику АТП. Нижче наведено зразок реєстра аналітичного обліку за ознакою «Автомобіль» (табл. 8.10). У процесі оброблення інформації дані аналітичних реєстрів узагальнюються на рахунках замовників (рахунок 36) та доходів (субрахунок 703).

8.8. Особливості обліку доходів та оподаткування міжнародних вантажних перевезень

Міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом умовно можна розділити на два типи: на підставі вимог Митної конвенції про міжнародні перевезення вантажів з використанням книжки міжнародного дорожнього перевезення (надалі — МДП); без застосування норм конвенції МДП.

В Україні конвенція МДП діє з 1982 р. Роз'яснення щодо застосування її норм підготовлені Асоціацією міжнародних автомобільних перевезень України (далі — АСМАП) і подані в Довіднику з конвенції МДП.

Положення конвенції МДП застосовуються під час перевезення вантажів, які доставляються без проміжного перевантаження в дорожніх транспортних засобах з перетином одного або кількох кордонів по шляху з митниці країни відправлення до митниці країни призначення (або тієї самої країни), за умови, що все перевезення або певна його частина здійснюється автомобільним транспортом.

В Україні вимоги конвенції МДП реалізуються відповідно до норм Порядку реалізації положень конвенції МДП, затвердженої наказом Держмитслужби України від 21.01.2001 р. за № 755.

Міжнародні перевезення по країнах СНД найчастіше здійснюються без застосування книжок МДП, але при цьому оформлюється міжнародна автомобільна накладна форми CMR.

Дозвільні документи для здійснення міжнародних перевезень. До дозвільних документів належить **ліцензія, Свідоцтво** про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення вантажів під митними печатками і пломбами (надалі — Свідоцтво), **книжка МДП.**

Витрати на придбання **ліцензії** на право здійснення міжнародних перевезень автомобільним транспортом підприємство включає:

- у податковому обліку — до складу інших витрат;
- у бухгалтерському обліку — до складу адміністративних витрат (субрахунок 92 «Адміністративні витрати» або субрахунок 84 «Інші операційні витрати» для підприємств, що застосовують рахунки класу 8).

Свідоцтво видає митниця, в зоні діяльності якої власник транспортного засобу або його користувач зареєстрований як суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, на кожний транспортний засіб, допущений до таких видів міжнародних перевезень. Термін дії Свідоцтва — 2 роки з дня його оформлення.

Під час здійснення міжнародних перевезень оригінал Свідоцтва повинен знаходитися в транспортному засобі (як супровідний документ). Усі записи в Свідоцтві проводяться друкованим способом українською та англійською мовами. У конвенції МДП містяться спеціальні положення, що регулюють перевезення великовагових і громіздких вантажів.

Книжка МДП (Carnet TIR) — документ міжнародної гарантії доставки вантажів до митниці призначення і сплати митних зборів та податків.

Транспортні документи. Необхідною умовою для здійснення міжнародних перевезень є правильне оформлення транспортних документів.

Транспортні документи — це документи, згідно з якими здійснюється:

- міжнародне перевезення товарів;
- перевезення товарів до митного кордону та від митного кордону.

До таких документів належать:

- книжка МДП (Carpet TIR);
- накладна CMR;
- свідоцтво про допущення до перевезення під митними пломбами;
- інвойс;
- вантажний маніфест та ін.

Книжка МДП заповнюється відповідно до вимог пп. 4.4 Порядку № 755.

Одна книжка МДП може бути оформлена на:

- один дорожній транспортний засіб;
- склад транспортних засобів;
- кілька контейнерів, навантажених на один транспортний засіб або на склад таких транспортних засобів (у цьому випадку маніфест книжки МДП повинен містити відомості про кожний дорожній транспортний засіб або кожний контейнер).

Міжнародна товарно-транспортна накладна (накладна CMR) — це транспортний документ, що підтверджує наявність договору між перевізником і відправником про автомобільне перевезення вантажів. *Оформлюється в тому випадку, коли міжнародне перевезення вантажів здійснюється без застосування норм конвенції МДП.* Більш відома під французькою аббревіатурою CMR.

Після приймання вантажу і до моменту його доставки до пункту призначення відповідальність за комерційний стан і кількість вантажу несе перевізник. Тому під час приймання вантажу він зобов'язаний переконатися в правильності відомостей, указаних відправником у транспортних документах щодо кількості вантажних місць, їх маркування і нумерації, а також перевірити зовнішній стан вантажу і його упаковки. У разі виявлення невідповідності в даних або пошкоджень вантажу чи порушення упаковки перевізник робить необхідні відмітки в транспортних документах і доводить це до відома відправника вантажу.

Інвойс. Одним з документів, що застосовується під час розрахунків між постачальником та покупцем, є рахунок-фактура, або, за прийнятою в міжнародній практиці термінології, — інвойс. У цьому документі зазначаються необхідні реквізити щодо сплати заборгованості або передоплати за надані послуги, в тому числі і автопослуги. В міжнародній практиці інвойс виконує також функцію акта виконаних робіт. Оскільки за кордоном не прийнято складати зазначені акти, менеджмент і бухгалтерії обмежуються саме інвойсами як для підтвердження оплат, так і факту виконання робіт, послуг.

Податковий облік ПДВ. Основною «податковою» відмінністю між міжнародними перевезеннями вантажів і перевезеннями по території України є обкладення цих операцій ПДВ за двома ставками — 0 і 20%.

Нагадаємо, що за нульовою ставкою обкладається надання транспортних послуг з перевезення пасажирів і вантажів за межами митного кордону України, а саме: від пункту за межами державного кордону України до пункту здійснення митних процедур з випуску пасажирів і вантажів з-під митного контролю на митну територію України (включаючи внутрішні митниці); від пункту здійснення митних процедур з випуску пасажирів або вантажів за межі митного кордону України (включаючи внутрішні митниці) до пункту поза межами державного кордону України; між пунктами поза межами митного кордону України.

Підставою для застосування нульової ставки є наявність документів, які підтверджують здійснення транспортним засобом міжнародних перевезень. Такими документами можуть бути: книжка МДП або накладна CMR з відмітками митниць про фактичний перетин кордону, у разі необхідності — копія 5-го аркуша вантажної митної декларації (ВМД) з усіма відмітками.

Розглянемо на умовних числових прикладах порядок обліку доходу та обкладання ПДВ операцій з надання міжнародних вантажних перевезень.

Приклад 1. Перевезення експортного вантажу. Транспортне підприємство, розташоване в м. Дніпропетровську, уклало договір з торговельним підприємством про доставку вантажу за маршрутом Запоріжжя — Дніпропетровськ — Варшава (Польща) — Дніпропетровськ. Навантаження товару здійснюється в м. Запоріжжі, митне оформлення вантажу — в м. Дніпропетровську. Кін-

цевий пункт доставки вантажу — м. Варшава, пункт перетину кордону України з Польщею — м. Чоп. Загальна вартість транспортних послуг — 11 440 грн.

Для того, щоб достовірно відобразити в обліку операції з міжнародного перевезення вантажів під час експорту, маршрут слід розбити на ділянки (операції), які обкладаються ПДВ за ставкою 20 і 0%.

Ділянка 1. Дніпропетровськ — Запоріжжя — Дніпропетровськ. Вартість цієї частини маршруту становить 240 грн, у тому числі ПДВ — 40 грн. До того моменту, коли навантажений автомобіль прибуде на внутрішню митницю в м. Дніпропетровську, де буде оформлено вивізну вантажну митну декларацію (далі — ВМД), вартість транспортної послуги обкладається ПДВ за ставкою 20 % — як послуги, наданої на території України (оскільки нульова ставка почне застосовуватися на етапі маршруту від пункту проведення митних процедур).

Ділянка 2. Дніпропетровськ — Варшава (Польща) — Дніпропетровськ. Вартість цієї частини маршруту — 11 200 грн. Відповідно до ст. 43 Митного кодексу України, в разі вивезення товарів за межі митної території України митний контроль:

- починається з моменту пред'явлення товарів і транспортних засобів для митного оформлення та їхнього декларування в установленому цим Кодексом порядку;
- закінчується після здійснення в повному обсязі митного оформлення товарів і транспортних засобів та перетину митного кордону України (за винятком митних режимів, які передбачають перебування під митним контролем протягом усього часу дії митного режиму).

Вартість транспортної послуги, що припадає на відрізок проходження між внутрішньою митницею і митницею на кордоні і далі до м. Варшави (5600 грн), а потім назад до м. Дніпропетровська (5600 грн), обкладається ПДВ за ставкою 0%, яка надана за межами митного кордону України. Порядок відображення цих операцій у підприємства-перевізника в бухгалтерському обліку наведено в табл. 8.11.

Приклад 2. Перевезення імпортного вантажу. *Транспортне підприємство з м. Києва уклало договір з українським торговельним підприємством про доставку вантажу з м. Кишинів (Молдова) за маршрутом Київ — Кишинів (Молдова) — Київ.*

Таблиця 8.11

**Відображення операцій з міжнародних вантажних перевезень
у підприємства-перевізника**

№ з/п	Зміст операції	Проведення на рахунках		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Отримано суму авансу від замовника за транспортну послугу: – частина вартості обкладається ПДВ за ставкою 20%	311	681	240
	– частина вартості обкладається ПДВ за ставкою 0%	311	681	11 200
2	Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ за ставкою 20% (240 : 6)	643	641	40
3	Відображено суму доходу від реалізації транспортних послуг	681	703	11 440
4	Відображено розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	703	643	40
5	Списано на собівартість реалізації витрати (сума умовна)	903	23	9 700
6	Віднесено на фінансовий результат: – сума доходу від реалізації транспортних послуг	703	79	11 400
	– собівартість реалізованих послуг	79	903	9 700

Порожній автомобіль виїжджає з м. Києва (з території підприємства-перевізника) і прямує через внутрішню митницю в м. Києві (там оформлюють документи з випуску транспортного засобу за кордон) до кордону України, де буде здійснена процедура його випуску за межі України. Потім він приїжджає до м. Кишинєва, забирає вантаж і повертається з ним назад.

Умовно розділимо етапи прямування за податковою ознакою.

1. Територія підприємства-перевізника в м. Києві — внутрішня митниця в м. Києві — і на зворотному шляху від внутрішньої митниці до місця призначення. Вартість цієї «внутрішньої» транспортної послуги обкладається ПДВ за ставкою 20%.

2. Внутрішня митниця випуску транспортного засобу в м. Києві і кордон України — м. Кишинів (Молдова) — внутрішня митниця в м. Києві, куди прибуває автомобіль з вантажем, де оформляється ВМД і здійснюється випуск товарів з-під митного контролю.

Вартість транспортної послуги на цьому етапі обкладається за ставкою 0% як послуги, наданої за межами України. Проведення в бухгалтерському обліку аналогічні порядку, наведеному в табл. 8.11. Отже, специфічним моментом у цій ситуації є порядок оподаткування операцій ПДВ.

Таким чином, у бухгалтерському обліку операції розрахунків із замовниками-резидентами на перевезення експортних та імпорتنих вантажів відображають на рахунках:

- 681 — у разі отримання коштів АТП коли першою подією виступає отримання авансу на перевезення (дебет 311 кредит 681). Надалі рахунок 681 закривається на рахунок 361 або 703 (дебет 681 кредит 361 або 703);
- 361 — у разі коли першою подією виступає факт надання послуг (оформлення рахунка-фактури та акта виконаних робіт (дебет 361 кредит 703).

У випадку розрахунків із замовником-нерезидентом замість субрахунка 361 використовують субрахунок 362.

8.9. Відображення доходів у формах фінансової звітності

Отримані автотранспортним підприємством доходи від надання послуг та інші доходи підлягають відображенню в Звіті про фінансові результати (ф. № 2) та в Примітках до фінансових звітів (ф. № 5). При цьому основні доходи від надання транспортних послуг підлягають відображенню в рядку 010 форми № 2 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт)». До рядка 010 включається вся сума нарахованого доходу, включаючи податок на додану вартість.

Потім суму ПДВ відокремлюють у рядку 015 форми № 2. У рядку 030 транспортні підприємства відображають вирахування з доходу, яке в поточному обліку відображається за рахунком 704 «Вирахування з доходу».

Таке вирахування може мати місце, наприклад, у випадках відмови замовників від оформлених документально і проведених в обліку (за субрахунком 703) послуг (часткової відмови). В результаті всіх вирахувань у рядку 035 форми № 2 фіксується чистий дохід від наданих послуг.

Крім основних доходів, підприємства транспорту отримують інші доходи, які також підлягають відображенню у формі № 2. Зок-

рема, інші операційні доходи (рахунок 71) відбивають у рядку 060, дохід від участі в капіталі (рахунок 72) — у рядку 110, інші фінансові доходи (рахунок 73) — у рядку 120, інші доходи (рахунок 74) — у рядку 130, надзвичайні доходи (рахунок 75) — у рядку 205.

Результуючий показник — чистий прибуток або збиток відображають відповідно в рядку 220 або 225.

У Примітках до фінансових звітів (ф. № 5) розшифровуються неосновні доходи, які відображені на рахунках 71, 72, 73, 74. Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності підприємство може відображати доходи (як і інші статті звітності) більш детально, ніж це передбачено форматом Приміток до звітності. Суми, відображені у формі № 2 та формі № 5 повинні збігатися за відповідними аналогічними показниками.

Особливості відображення доходів у фінансовій звітності «Облавтотранс» і Перевізника (АТП). Відображення доходів у звітності технологічно пов'язаних між собою підприємств — «Облавтотранс» і АТП можливе у двох варіантах.

Перший варіант — у разі застосування прямих договорів. Відповідно до норми ст. 4 закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність № 996, одним з принципів бухобліку та фінансової звітності є відображення в бухобліку операцій, виходячи з їхньої сутності, а не лише з їхньої юридичної форми, тобто реалізується принцип перевагування сутності над формою. Виходячи з цього принципу, виручка від перевезень підприємств типа «Облавтотранс» (автостанції) слід враховувати на субрахунку 703 у повній сумі виручки за продані квитки і відповідно відобразити в рядку 010 Звіту про фінрезультати. Потім через рахунок 704 проводиться зменшення отриманого доходу на суму коштів, які належать перевізникам (АТП). Це відображається в рядку 025 «Вирахування з доходу». В результаті у звіті «Облавтотранс» (рядок 035) залишиться чистий дохід у розмірі його винагороди, що відповідає умовам договору.

Відповідно, АТП відображає у рядку 010 Звіту про фінрезультати виручку як суму наданих послуг з перевезення пасажирів у розмірі за затвердженими тарифами згідно з актами виконаних робіт, підписаних представником автостанції та АТП.

Другий варіант — у разі застосування посередницьких договорів. Облік в АТП ведеться за тими самим правилами, що і в першому варіанті, а в обліку «Облавтотранс» як виручка відображається тільки сума винагороди за договором доручення на автостанційне об-

слуговування. Тобто коштів, які за договором належать АТП, не включають до складу доходу (виручки) автостанції.

Який з варіантів більш обґрунтований? Виходячи з формальних вимог ст. 4 закону № 996, юридична форма договору (в даному випадку — доручення) не має переваг над фактом отримання автостанцією виручки від продажу квитків і, відповідно, над відображенням доходу автостанції на субрахунку 703 у повній сумі виручки. На наш погляд, такий підхід неправильний. Чому? Недоліком першого варіанта (валова виручка) є те, що при цьому викривлюються показники статистики доходів у масштабі галузі транспорту й економіки України в цілому. Адже виручка як основний показник діяльності підприємств при зведенні статистичних показників подвоюється. Тому обґрунтованим є порядок відображення доходів у звіті за формою № 2 за другим варіантом обліку та звітування.

8.10. Податковий облік доходів

Об'єкт оподаткування. Об'єктом оподаткування, відповідно до Податкового кодексу, є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається зменшенням суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

Кодексом визначено порядок визнання доходів та їхній склад.

Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду за відповідною датою та на підставі відповідних документів.

Дата визнання доходу. Датою доходів від надання послуг та виконання робіт визнається дата складення *акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог діючого законодавства*, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Документальне підтвердження доходів. Порядок документального оформлення виручки від автопослуг розглянуто вище в цьому розділі посібника. Отже, з метою оподаткування відповідно до умов перевезень такими первинними документами є:

- *акт прийому-передачі виконаних робіт (для вантажних перевезень);*
- *відомість продажу квитків (ф. № 20-АСС) (для пасажирських перевезень з метою визначення загальної виручки підприємств транспортного комплексу);*
- *акт прийому-передачі виконаних транспортних пасажирських послуг (для перевізника — АТП);*

- акт прийому-передачі виконаних автостанційних послуг (для автостанцій, вокзалів);
- акт прийому-передачі виконаних послуг зі збирання страхових внесків (для страхової компанії).

Види доходів. Доходи будь-якого підприємства з метою оподаткування складаються з:

- доходу від операційної діяльності;
- інших доходів.

До складу оподатковуваних доходів не включаються окремі їхні види, прямо зазначені в ПКУ, зокрема:

- сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- суми податку на додану вартість, отримані (нараховані) платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість, тощо.

Основні та інші доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення обліку і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених у Кодексі. Крім зазначених вище актів на виконані послуги, можуть застосовуватися також довідки-розрахунки та інші документи відповідно до суті операції, яка утворює дохід.

Суми, відображені в складі доходів платника податку, не підлягають повторному включенню до складу його доходів.

Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань, та включає дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди та компенсації комісіонера (повіреного, агента тощо).

У Кодексі визначено особливості визнання доходів від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг для окремих категорій платників податків або доходів від окремих операцій. Проте діяльність автотранспортних підприємств від надання послуг оподатковується в загальноприйнятому порядку із врахуванням особливостей оподаткування окремих операцій (їх було розглянуто в цьому розділі).

Джерела податкової інформації. Суми доходів від операційної діяльності формують на базі даних бухгалтерського рахунка 70, зокрема субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». При цьому аналізується склад і походження таких доходів і вибираються ті з них, які відповідають критеріям норми відповідної статті Кодексу. Більшість доходів визначається за методом нарахувань, що знаходить відображення по дебету рахунків дебіторів (замовників) — 36,37 і кредиту субрахунка 703. Дата та сума оплати за послуги не мають значення.

З іншого боку, в автотранспортних підприємствах, які отримують асигнування з бюджету (дотації, компенсації) цільового характеру, по-особливому визнається дохід у частині бюджетного фінансування — за датою фактичного отримання такої компенсації з бюджету. Тобто за касовим методом. Обов'язковою умовою такого методу є цільовий характер отриманих коштів з бюджетів та фондів соціального страхування відповідно до норми п. 137.2 статті 137 ПКУ. Тому дані рахунка 70 в АТП не завжди збігатимуться з даними податкового обліку доходів.

Склад інших доходів. Датою відображення інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами Кодексу. До інших доходів включають:

- доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, відсотків, роялті, володіння борговими вимогами;
- доходи від операцій оренди (лізингу), визначені відповідно до пункту цього розділу;
- доходи за операціями в іноземній валюті, в тому числі дохід від курсової різниці, торгівлі цінними паперами та деривативами, здійснення банківських операцій та інших операцій з надання фінансових послуг;
- суми штрафів та (або) неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку в звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, вартості товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку в звітному періоді, визначені на рівні, не нижчому від звичайної ціни, крім випадків, коли операції з надання (отримання) безповоротної фі-

нансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи;

- суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку;
- доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені в звітному періоді;
- дохід від реалізації необоротних активів, майнових комплексів, оборотних активів тощо.

Зазначені доходи враховують в АТП на бухгалтерських рахунках 71, 72, 73, 74, 75. З метою податкового обліку суми таких доходів аналізують за аналітичними позиціями і, відповідно, включають (не включають) до бази оподаткування.

Найбільш характерними відмінностями в підприємствах транспорту можуть бути такі позиції доходів, які враховуються в бухгалтерському обліку за методом нарахувань, а до бази оподаткування включають за касовим методом:

- суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку;
- суми штрафів та (або) неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, яке повертається на його користь за рішенням суду;
- суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку в звітному податковому періоді, що залишаються неповернутими на кінець такого звітного періоду, тощо.

Реєстри обліку. З метою податкового обліку ПКУ не регламентує ведення реєстрів податкового обліку. Проте підприємства на практиці ведуть окремі реєстри, в яких накопичують ті статті доходів, які будуть включені до відповідних рядків декларації з податку на прибуток. Форма реєстрів не затверджена в офіційному порядку, тому підприємства обирають їх на свій розсуд. Різниця між складом та оцінкою доходів у фінансовому і податковому обліку становить податкові різниці. Облік податкових різниць здійснюється за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України.

Запитання для самоконтролю

1. Що означає принцип нарахувань в обліку доходів підприємства?
2. Що означає принцип відповідності в обліку доходів та витрат?
3. Назвіть зміст договору на автостанційні послуги в транспортній галузі.
4. Які умови наводяться в додатках до договору на автостанційні послуги в транспортній галузі?
5. Які важливі позиції в обліку доходів Перевізника та Повіреного (автостанції) пов'язані з умовами договорів на автостанційні послуги в транспортній галузі?
6. З яких документів складається первинний облік доходів на автостанції (АС)?
7. Дайте характеристику документу «Відомість продажу квитків» (ф. № 20-АСС).
8. За якими ознаками групуються доходи у відомості аналітичного обліку «Оперативне зведення по АС»?
9. Дайте характеристику відомостям аналітичного бухгалтерського обліку доходів АС.
10. Чи відображаються в бухгалтерському обліку АС розрахунки із пасажирями?
11. На яких рахунках відображають суми попереднього продажу квитків на АС?
12. З яких складових формуються дохід та витрати Перевізника у разі різних варіантів визнання доходів?
13. За якими ознаками формуються відомості аналітичного обліку доходів у випадку вантажних перевезень?
14. У чому полягає сутність бухгалтерського контролю за надходженням інвалюти за правилом «90 днів»?
15. Чим пояснюються розбіжності між даними про виконані авто послуги українського АТП та нерезидента-замовника?
16. Як організовується контроль за виконанням експортного контракту в українського виконавця — АС?
17. У чому полягає відмінність у нарахуванні ПДВ на експортні послуги для українських Перевізника та автостанції?
18. У якому рядку декларації з ПДВ відображається обсяг поставки послуг з обслуговування автобусів перевізників-нерезидентів?
19. Які особливості податкового обліку доходів транспортного

підприємства згідно з вимогами Податкового кодексу?

20. Яке призначення реєстрів податкового обліку з обліку доходів АТП та АС?

21. У яких формах фінансової звітності відображають доходи від наданих послуг в АТП та АС?

Ситуаційні завдання

1. Продано квиток на рейс автобуса за маршрутом Київ–Одеса. Тариф складає 90,00 грн, станційний збір 10%, страховий збір 2%, ПДВ 20%. Визначте загальну суму виручки від продажу квитка, яка надійшла до каси АС.

2. Складіть акт виконаних послуг з перевезення пасажирів між АС та АТП-перевізником «А» за умови: за травень 2010 р. виконано 50 рейсів автобусами «Рута» на суму загальної виручки 22 000 грн, 100 рейсів автобусами «Богдан» на суму загальної виручки 30 000 грн. Станційний та страховий збори включено до виручки в розмірах відповідно 12 та 2%. Також до виручки включено в повному обсязі суму ПДВ 20 %. Розрахуйте суму доходу, яка належить до перерахування АТП-перевізнику.

3. Складіть комплекс бухгалтерських проведень на обсяг виконаних послуг для замовників-резидентів з перевезення вантажів автомобілями АТП за лютий у сумі 300 000 грн, крім того, ПДВ 20 %. Грошові кошти до АТП за послуги надійшли в сумі 200 000 грн.

Тести

1. Чи отримує АТП у складі виручки за надані послуги суми страхових платежів за перевезення пасажирів та вантажів:

- 1) ні;
- 2) так;
- 3) частково;
- 4) залежно від умов договору зі страховою компанією.

2. На якому синтетичному рахунку в АС відображаються розрахунки з перевізниками (АТП):

- 1) 631;
- 2) 361;

- 3) 685;
- 4) 311.

3. Яким проведенням відображається податкове зобов'язання з ПДВ у складі виручки від реалізації квитків на автобуси:

- 1) Дт 701 Кт 641;
- 2) Дт 703 Кт 641;
- 3) Дт 702 Кт 643;
- 4) Дт 703 Кт 643?

4. На яку суму відрізняються доходи від поточного та попереднього продажу квитків на АС

- 1) на суму ПДВ;
- 2) на суму збору за попередній продаж;
- 3) на суму витрат зі збирання коштів;
- 4) на суму прибутку від продажу?

5. За своєю суттю винагорода на користь АС для перевізника є:

- 1) сумою витрат;
- 2) сумою зменшення доходу;
- 3) сумою збитку;
- 4) сумою прибутку.

6. Яким проведенням відображається сума доходу від здійснення перевезень територією України:

- 1) Дт 362 Кт 703;
- 2) Дт 361 Кт 701;
- 3) Дт 631 Кт 702;
- 4) Дт 361 Кт 703?

7. Яким первинним документом оформлюється факт виконання авто послуг між резидентом і нерезидентом:

- 1) накладна;
- 2) акт виконаних робіт;
- 3) податкова накладна;
- 4) договір?

8. На якому субрахунку відображають розрахунки із замовниками-нерезидентами:

- 1) 361;
- 2) 362;
- 3) 65;
- 4) 66?

9. За якою ставкою ПДВ оподатковуються автопослуги на експорт:

- 1) 20%;
- 2) 10%;
- 3) 0%;
- 4) не оподатковуються.

10. За якою ставкою ПДВ оподатковуються автопослуги територією України:

- 1) 20%;
- 2) 10%;
- 3) 0%;
- 4) не оподатковуються?

11. Чи є перевізник-нерезидент платником українського ПДВ:

- 1) так;
- 2) ні;
- 3) за умов міжнародного договору;
- 4) тільки з окремих операцій?

Яким проведенням оформлюється отримання авансів від замовників-нерезидентів на перевезення вантажів:

- 1) ДТ 311 Кт 681;
- 2) ДТ 312 Кт 681;
- 3) ДТ 362 Кт 681;
- 4) ДТ 311 Кт 362.

РОЗДІЛ 9. ОБЛІК БЮДЖЕТНИХ ДОТАЦІЙ НА ТРАНСПОРТНІ ПОСЛУГИ

Вивчивши цю тему, ви повинні знати:

- порядок розрахунку дотацій з бюджету;
- мету розрахунку граничного тарифу на перевезення пасажирів автомобільним транспортом загального користування в приміському сполученні;
- на якому рахунку відображають нараховані та отримані дотації;
- в якому порядку нараховується ПДВ на суму отриманих дотацій;
- в яких показниках форм фінансової звітності відображають дотації з бюджету;
- за якою методикою розподіляють в обліку перевізника податковий кредит з ПДВ в частині пільгових перевезень;
- яка методика відображення дотацій у декларації з податку на прибуток.

На основі набутих знань ви повинні вміти:

- відрізнити поняття «дотація» від понять «субвенція», «субсидія»;
 - складати бухгалтерські проведення на суми нарахованих та отриманих дотацій;
 - відображати заборгованість із дотацій у балансі АТП;
 - проводити розрахунок розподілу в обліку перевізника податкового кредиту з ПДВ в частині пільгових перевезень;
 - відрізнити методику обліку дотацій з метою оподаткування та складання фінансової звітності.
-

План

- 9.1. Порядок розрахунку дотацій.
- 9.2. Синтетичний та аналітичний облік дотацій.
- 9.3. Особливості податкового обліку дотацій.
- 9.4. Відображення дотацій в формах звітності.

9.1. Порядок розрахунку дотацій

На відміну від вантажних перевезень, у пасажирських перевезеннях поширена практика пільгових перевезень окремих категорій пасажирів. Система цільового фінансування пільгового проїзду окремих пасажирів в автотранспорті заведена здавна, ще з радянських часів. На сьогодні статус «пільговиків» (у тому числі і на безкоштовний проїзд в автотранспорті загального користування) встановлено відповідними законами, наприклад, «Про соціальний захист учасників ВВВ», «Про міліцію», «Про прокуратуру» та ін. У загальному обсязі перевезення пасажирів **у приміському та міському сполученні** в різних регіонах України частка «пільговиків» сягає від третини до половини. Тому, природно, що сума недоотриманих доходів від перевезень пільгових пасажирів для конкретного АТП досить значна.

Пільговий режим доходів застосовується до перевізників і не поширюється на інших учасників перевезень — автостанції, страхові компанії, посередників.

«Пільгові перевезення» компенсують з бюджету тільки на міських та приміських маршрутах. Згідно з існуючою термінологією у фінансових розрахунках бюджетні асигнування можуть бути представлені в трьох формах:

дотації — кошти, які регулярно надаються юридичним особам для покриття планових збитків діяльності;

субвенції — кошти, які надаються на умовах повного фінансування цільових заходів, програм та проектів;

субсидії — кошти, які надаються на умовах часткового фінансування цільових заходів, програм та проектів.

З наведеного переліку грантів саме дотації більше відповідають суті операції з компенсації понесених перевізником витрат, оскільки компенсації мають регулярний характер і спрямовані на покриття планових збитків автотранспортних підприємств від перевезення пільгових категорій пасажирів.

Для отримання компенсацій в АТП готується форма «Розрахунок граничного тарифу на перевезення пасажирів автомобільним транспортом загального користування в приміському (міському) сполученні» (табл. 9.1).

Таблиця 9.1

**Розрахунок граничного тарифу на перевезення пасажирів
автомобільним транспортом загального користування
в приміському сполученні по АТП 15078 за IV квартал 20XX р.**

№ з/п	Показники	Одиниця виміру	IV кв. 20XX р. Звіт	Середньо-місячна за IV кв. 20XX р.	Коефіцієнт збільшення	Прогнозна I кв. наступного року
1	2	3	4	5	6	7
	Обсяг перевезень :					
1	Пасажиро-кілометрів, усього	тис. пас.-км	10 113,2	3 371,1	1,158	3 902,7
2	У т.ч.: платних пас.-км	тис.пас.-км	6 153,5	2 051,2		2 051,2
3	Безоплатних (пільгових) пас.-км	тис.пас.-км	3 959,7	1 319,9		1 319,9
4	Загальний пробіг	тис. км	768,6	256,2		256,2
5	Доходи (з ПДВ)	тис. грн	428,6	142,9		286,9
6	Доходи (без ПДВ)	тис. грн	357,2	119,1		204,9
7	Середній тариф 1 пас.-км пільгових пасажирів (р.6/ р.3)	грн	0,070	0,058		0,075
8	Граничний тариф 1 пас.-км (тариф + ПДВ)	грн	0,07	0,07	1,250	0,09
9	Склад витрат :					
9.1	Заробітна плата	тис. грн	152,8	50,9	1,178	60,0
9.2	Відрахування на соцзаходи	тис. грн	57,6	19,2		23,2
9.3	Паливно-мастильні матеріали	тис. грн	218,9	73,0	1,082	79,0
9.4	Автомобільні шини	тис. грн	27,3	9,1	0,67	6,1
9.5	ТО і ремонт а/м	тис. грн	38,9	13,0	2,46	32,0
9.6	Амортизація	тис. грн	31,8	10,6		10,6
9.7	Податки та збори	тис. грн	13,1	4,4		4,4
9.8	Інші витрати	тис. грн	117,7	39,2		39,2
10	Усього витрат	тис. грн	658,1	219,4	1,16	254,5
11	Прибуток при Р = 15%	тис. грн				38,17
12	Усього розрахункових доходів (без ПДВ)	тис. грн	-	-	-	292,7
13	Розрахунковий (граничний) тариф 1 пас.-км (р. 12 / р.1)	тис.грн/тис. пас. км	-	-	-	0,075
14	Сума дотацій на показник пільгових перевезень	грн	-	-	-	98 992,50

Зазначений розрахунок складає або економіст АТП-перевізника, або фахівці обласних автоуправлінь. Розрахунок за кожним перевізником затверджується начальником обласного автоуправління (в областях) або керівництвом відповідного відділу міської ради і подається до відповідного управління обласного (міського) державного казначейства. Період розрахунку: за плановими показниками — рік, за фактичними — квартал. Фінвідділи зазвичай інформують АТП про виділену з місцевого (районного, міського, обласного) бюджету суму компенсації один раз на рік. Компенсацію з бюджету АТП мають отримувати щомісяця. Але на практиці така хронологія іноді порушується, звичайно не на користь отримувача коштів.

Основним методичним підґрунтям розрахунків на сьогодні є наказ Мінтрансу України від 25.06.2003 р. за № 461 «Про затвердження Методичних рекомендації визначення рівня тарифів на послуги пасажирського автотранспорту загального користування» (надалі — Рекомендації № 461).

Мета розрахунку — визначити граничний тариф на перевезення пасажирів (вартість одного пасажиро-кілометра за звітний квартал). Розглянемо порядок формування показників табл. 9.1.

Кількість «безоплатних» пасажиро-кілометрів визначається на підставі звітних даних АТП, які ґрунтуються на даних Відомостей продажу квитків (ф. № 20-АСС). Цей варіант застосовують за наявності кас для продажу квитків. У разі продажу білетів водіяма автобусів (маршрутних таксі) застосовують середньостатистичні дані по місту (району) про відсоток «пільгових» пасажирів.

У документі за ф. № 20-АСС кожний пільговий пасажир позначається окремою літерою. В процесі оброблення даних такі дані групуються в окремий розділ і використовуються для складання статистичної звітності за ф. № 2-тр «Звіт про роботу автотранспорту» (рядок 1052 «Перевезено безоплатних пасажирів»).

З метою контролю розрахунків компенсацій за відповідний квартал у фінвідділах державних адміністрацій порівнюють інформацію про кількість безкоштовно перевезених пасажирів, отриману від АТП, з даними форми статистичної звітності АТП. Таку перевірку можна назвати «камеральною» перевіркою заявлених до компенсації сум бюджетних коштів.

Методика розрахунку компенсацій. Вона полягає в такому. Доходи за звітний квартал (рік) вказують за даними бухгалтерського обліку (кредит субрахунка 703). На відміну від доходів, *витрати в*

розрахунку дотацій визначають розрахунковим шляхом, а не за даними бухгалтерського обліку. Це пов'язано з тим, що звітні дані конкретного перевізника можуть відображати рівень безгосподарності перевізника та (або) бути навмисно (ненавмисно) завищеними (заниженими). Тому статті витрат у Розрахунку ґрунтуються на нормативах витрачання ресурсів, затверджених Мінтрансом. Зокрема, заробітна плата визначається на рівні мінімальної зарплати, паливо — на типових нормах витрачання за марками автобусів і т.д.

Підсумок витрат по АТП за квартал наведено в рядку 10 «Усього витрат». До цієї суми додається норма рентабельності, у нашому прикладі 15 % (38,17 тис. грн) і отримуємо суму розрахункових доходів на I квартал наступного року (кол. 7) (без ПДВ) — 292,7 тис. грн (294,5 + 38,17). Останнім визначаємо *розрахунковий тариф на 1 тис.пас.-км* (ряд. 13). Дані рядка 12 (усього розрахункових доходів, без ПДВ) ділимо на дані рядка 1 (пасажиро-кілометрів усього):

$$292,7 \text{ тис. грн} : 3902,7 \text{ тис. пас.-км} = 0,075 \text{ грн.}$$

Цей показник тарифу використовується для розрахунку суми дотацій на фактично виконані показники перевезень «пільгових» пасажирів на I квартал наступного року:

$$1319,9 \text{ тис. пас.-км} \times 0,075 \text{ грн} = 98,99250 \text{ або } 98\ 992,50 \text{ грн.}$$

Як бачимо з табл., за даними першого кварталу звітного року навіть за такими мінімальнонеобхідними нормативами ресурсів загальна сума витрат у Розрахунку (658,1 тис. грн), перевищує суму доходів без ПДВ (357,2 тис. грн) у 1,84 рази! Тобто значна сума витрат конкретного АТП потребує бюджетної компенсації. Крім того, такі цифри говорять про явну збитковість пасажирських перевезень на сьогодні в АТП класичного типу. Альтернативою можуть бути або підвищення тарифів на перевезення, або розрахунок компенсацій (дотацій) на базі фактичних даних про витрати АТП.

9.2. Синтетичний та аналітичний облік дотацій

Компенсації понесених витрат з бюджету для АТП носять характер цільових надходжень, тому мають відобразитися на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». На підставі затвердженого та поданого до фінансового органу Розрахунку бухгалтерія АТП проводить нарахування суми дотацій. У нашому прикладі на I квартал наступного року вона становить 98 992,50 грн.

Згідно з вимогами п.19 П(С)БО 15 «Дохід», сума цільового фінансування з метою компенсації витрат (збитків), які понесло підприємство, визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу. Така операція в аналітичному обліку відображається в проведенні: дебет 481 «Дотації від Держказначейства за пільговий проїзд пасажирів» і кредит 7031 «Дохід від перевезень пасажирів» — 98 992,50 грн.

Отриманні з бюджету кошти на банківський рахунок АТП в обліку відображаються: дебет 311 і кредит 481. В бухгалтерському (фінансовому) обліку АТП дохід від дотацій має бути визнаний одночасно з визнанням дебіторської заборгованості. Такою датою на практиці є, зазвичай, дата прийняття Розрахунку Держказначейством до виконання. Такий підхід відповідає вимогам п. 16 П(С)БО 15: дохід від цільового фінансування не визнається доти, доки не буде підтверджено, що воно отримане, і підприємство виконає умови по такому фінансуванню.

В Інструкції із застосування плану рахунків № 291 у частині рахунка 48 кореспонденція з кредиту рахунка 70 не передбачена. Пропонується або 71 або 74 рахунки. На наш погляд, до цього треба підходити творчо (як і до методики бухгалтерського обліку в цілому) на підставі професійного судження бухгалтера. Оскільки компенсації в цьому випадку підлягає частина неотриманого доходу АТП від основної діяльності, зокрема перевезення пільгових категорій пасажирів, то кредитування рахунка 7031 є цілком обґрунтованим.

На практиці бухгалтери АТП часто не впевнені у своєчасності надходжень виплат з бюджету і тому вказані проведення по дебету і кредиту рахунка 48 здебільшого робляться в одному місяці. В результаті такого рішення бухгалтерів, якщо запланована сума фінансування за звітний рік фактично не отримана до 31 грудня цього року, в річній фінансовій звітності має місце недоврахування доходів (проведення на нарахування доходів не зроблено).

Аналітичний облік дотацій ведеться за видами перевезень, за які нараховано дотацію, — у приміському, міському сполученні; за марками автобусів тощо.

9.3. Особливості податкового обліку дотацій

Облік податку на прибуток. Згідно зі ст. 153 ПКУ, суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового

державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку, належать до складу інших доходів. Аналогічно в бухгалтерському (фінансовому) обліку, згідно з Інструкцією із застосування плану рахунків № 291, такі доходи також рекомендовано враховувати на рахунку 71 «Інші операційні доходи». Між тим, у практиці обліку АТП дотації з бюджетів на покриття планових збитків від автоперевезень зараховують як вид основних доходів. Відповідно, враховують такі доходи на субрахунку 703 згідно з розглянутою вище в цьому розділі методикою.

Відповідно до норми п.п. 137.2.2 ПКУ, з метою оподаткування до доходу АТП включається сума дотацій або субсидій з бюджетів за датою їх фактичного отримання у разі цільового їх призначення. У фінансовому обліку такі доходи визнаються на дату їх нарахування. Отже, в зазначених видах обліку відображають доходи за різними датами. Якщо такі доходи нараховані і отримані АТП в різні квартали або роки, то дані декларації та звіту про фінансові результати за аналогічними періодами відрізнятимуться.

Облік податку на додану вартість. Стосовно ПДВ слід сказати про два специфічні для АТП моменти.

Момент перший. Згідно з п. 187.7 ПКУ, датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання товарів (послуг) з оплатою **за рахунок бюджетних коштів є дата зарахування таких коштів** на банківський рахунок платника податку або **дата отримання відповідної компенсації** в будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом. Отже, за «касовим методом». Такий порядок повністю стосується й сум дотацій з бюджету на автопослуги АТП.

Наприклад, автопослуги з перевезення пільгових категорій пасажирів виконано АТП в IV-му кварталі, що оформлено актом виконаних послуг на суму 100 000 грн, крім того, ПДВ 20 000 грн. До Державного казначейства подано відповідний розрахунок дотацій. Фактично дотація надійшла на рахунок АТП 20 січня наступного року в сумі 80 000 грн, у тому числі ПДВ — 13 333,33 грн. Значить, податкове зобов'язання з ПДВ слід зафіксувати в податковому обліку АТП (у реєстрі виданих податкових накладних) записом за 20 січня наступного року на суму 13 333,33 грн. Тобто в податковому обліку податкове зобов'язання визначається одноетапно.

Натомість, у бухгалтерському (фінансовому) обліку записи проводять у два етапи:

1. Дт 7031 Кт 643 — на дату проведення доходу в бухгалтерському обліку (31 грудня поточного року). Сума ПДВ визначається за даними відповідних первинних документів на перевезення пасажирів — відомості ф. № 20-АСС (у разі продажу квитків через каси АС) та відомостей оперативного обліку доходів від продажу квитків, талонів (у разі продажу квитків водіядами, кондукторами, розповсюджувачами). В нашому випадку — 20 000 грн;

2. Дт 643 Кт 641 — на дату отримання коштів у вигляді дотації на банківський рахунок АТП. У нашому випадку — 13 333,33 грн. Відповідно на рахунку 643 залишається кредитове сальдо в сумі 6666,67 (20 000 — 13 333, 33) грн до погашення в рахунок наступних отримувачів дотації.

Момент другий. Специфікою обліку та оподаткування при пільгових перевезеннях є *розподіл податкового кредиту з ПДВ по оподатковуваних та пільгових перевезеннях.*

Пунктом 197.1.8 ПКУ передбачено звільнення від обкладання ПДВ постачання послуг з *перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються* в установленому законом порядку. Ця норма не поширюється на операції з надання пасажирського транспорту в оренду (прокат).

Отже, пільгою можуть скористатися ті перевізники, які задіяні на міських та селищних маршрутах із регульованою тарифом ціною проїзду в автобусах (тролейбусах, трамваях).

Особливістю обліку ПДВ є те, що на зазначені перевезення не нараховується податкове зобов'язання за ставкою 20 (17) або 0%. У зв'язку з цим постає питання про розподіл «вхідного ПДВ» — сум податкового кредиту між оподатковуваними та звільненими операціями.

Відповідно до ст. 199 ПКУ, методика такого розподілу полягає в такому: *якщо товари (роботи, послуги), виготовлені та(або) придбані, частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково — ні, то до посадкового кредиту включається та частина сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні чи придбанні, яка відповідає частині використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду.*

З 01.01.2011 р. розподіляти «вхідний» ПДВ упродовж усього поточного року потрібно із застосуванням єдиного коефіцієнта.

Останній розраховується за підсумками попереднього календарного року.

Виходячи з вимог ПКУ, розглянемо приклад розподілу податкового кредиту з вартості придбаного пального в пасажирському АТП.

Приклад. За звітний місяць АТП виконало послуг (всі суми без ПДВ) на 100 000 грн, на міських пільгових перевезеннях на 30 000 грн. За звітний місяць було придбано пального (газ, дизпаливо) на суму 20 000 грн. Списано в цьому періоді на витрати виробництва палива на 19000 грн, що відображено проведеннями: Дт 23, 91 Кт 203.

Необхідно визначити суму ПДВ, на яку слід зменшити (сторнувати) податковий кредит та зробити відповідні проведення на рахунках бухгалтерського обліку.

Розв'язання: 1. Визначити частку «пільгових» операцій у загальному обсязі транспортних робіт, для виконання яких придбано паливо в звітному періоді: 30 000 грн: 100 000 грн = 30 %. Отже, 70 % належить до оподатковуваних операцій АТП.

2. Визначити обсяг палива, який слід узяти за основу розподілу «вхідного ПДВ» — чи то обсяг придбання (дебет субрахунка 203), чи то обсяг витраченого пального (кредит субрахунка 203). Виходячи з того, що на етапі придбання палива неможливо знати частку його використання на «пільгових» рейсах, таким обсягом буде вартість палива, списаного на виробництво. Отже:

$$19\,000 \text{ грн} \times 30\% : 100 = \mathbf{5700 \text{ грн}} \text{ — використано пального на «пільгових» рейсах.}$$

3. Знаходимо частку ПДВ, яка припадає на «пільгові» рейси:

$$5700 \times 20\% : 100 = \mathbf{1140 \text{ грн.}}$$

Для порівняння визначимо суму «вхідного ПДВ» на обсяг придбання пального: 20 000 × 20% = 4000 грн. Відповідно частка «пільгового вхідного ПДВ»: 1140 : 4000 = 28,5%. Тобто ця частка не збігається з часткою «пільгових» перевезень на 1,5 (30 — 28,5)%. Така різниця пояснюється тим, що ми брали для розрахунку обсяги не придбаного, а витраченого пального. Саме такий підхід розрахунку відповідає нормі п. 199.1 ПКУ, в якому зазначено, що податковий кредит повинен відповідати частці використання таких товарів/послуг в оподатковуваних операціях.

Такий розрахунок відповідно, до п. 199.2 ПКУ, слід проводити на підставі даних за попередній календарний рік. Визначена у відсотках величин, у нашому

прикладі 30%, застосовується протягом поточного календарного року. Розрахунок частки використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (ввезеними) товарами (послугами) між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями подається до органу державної податкової служби одночасно з податковою декларацією звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувані та неоподатковувані операції.

Платник податку за підсумками календарного року здійснює перерахунок частки використання товарів (послуг) в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (п. 199.4 ПКУ).

Наприклад, за результатом перерахунку частка «пільгових» перевезень за минулий рік становила 25%. Отже, вона знизилася на 5% і, відповідно, необхідно провести збільшення сум податкового кредиту (ПК) АТП за минулий рік на 5%. Якщо сума ПК за рік склала, умовно, 200 000 грн, то сума підвищення ПК становить 10 000 ($200\,000 \times 5\% : 100$) грн.

Якщо ж результатом перерахунку виявляється збільшення проти середньорічної частки «пільгових» операцій, то платник податку проводить зворотню дію — зменшує суму ПК. Результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються в податковій декларації за останній податковий період року.

Механізм відображення результатів розрахунку в обліку такий.

Податковий облік. Відображення в реєстрах обліку.

Зменшення (сторнування) або збільшення ПК проводиться в реєстрі податкового обліку — *Реєстрі виданих та отриманих податкових накладних* (розділ II). Щомісяця та по завершенню року (за грудень) окремим рядком записують: «Зменшення (збільшення) податкового кредиту на частку перевезень пільгових категорій пасажирів». При цьому заповнюють колонку 5 (вид документа) та колонки 10 і 12 (сума ПДВ). За нашим прикладом, у колонці 12 слід зазначити суму 1140 грн.

Відображення в декларації. За результатами розподілу ПК в декларації з ПДВ заповнюються два рядки: 15.1 в частині «вхідного» ПДВ, що включається до ПК; 15.2 — в частині «вхідного» ПДВ, що не включається до ПК. Відповідно до частки зазначається і обсяг придбання (колонка А). Крім того, розрахунок розподілу ПК оформлюється у вигляді додатка 7 до декларації.

Бухгалтерський (фінансовий) облік. Одночасно на ту саму суму (1140 грн) коригується «вхідний ПДВ» і на рахунках бухгалтерського обліку: Дт 6415 «ПДВ до сплати» і Кт рахунків 20, 22, 23, 28 (за якими було проведено оприбуткування товарів, використання послуг). Щоправда, в такому варіанті є недолік, оскільки змінюються

сальдо матеріальних рахунків, що впливає на показник залишку ТМЦ в разі інвентаризації. Лімінувати вплив коригувань ПДВ на залишки матеріальних рахунків можна через заміну матеріальних рахунків, які кредитуються, на субрахунок 79 «Результат операційної діяльності».

Аналогічні розрахунки та проведення здійснюються по «вхідному ПДВ» і за іншими матеріальними цінностями та послугами, які придбаваються для використання у виробничому процесі автобусних перевезень пасажирів, коли підприємство здійснює одночасно оподатковувані та «пільгові» перевезення.

9.4. Відображення дотацій у формах звітності

Фінансова звітність. Операція нарахування боргу держави в аналітичному обліку відображається в проведенні: дебет 481 «Дотації від Держказначейства за пільговий проїзд пасажирів» і кредит 7031 «Дохід від перевезень пасажирів». Натомість, отримані з бюджету кошти на банківський рахунок АТП в обліку відображаються так: дебет 311 і кредит 481.

У разі неотримання (недоотримання) підприємством дотацій виникає дебіторська заборгованість бюджету. У Балансі такого підприємства сума боргу бюджету відобразатиметься в активі в рядку 250 «Інші оборотні активи». Якщо виникає кредитове сальдо, то суму боргу відображають у пасиві балансу в рядку 430 «Цільове фінансування».

Оскільки дотації з часом трансформуються в дохід АТП, то їх слід відобразити в рядку 010 Звіту про фінансові результати, тобто в складі основних доходів АТП.

Податкова звітність. Щоб розрахувати податок на прибуток, суму отриманих отримувачем дотацій (якщо дотація носить цільовий характер) АТП включає до доходу в періоді надходження грошових коштів або в періоді надання (нарахування) послуг (у разі нецільового характеру дотацій). Тобто застосування касового методу по цьому податку залежить від цільового характеру надходжень з бюджету.

У той же час до декларації з ПДВ включають суми податкових зобов'язань від сум дотацій за датою отримання цих коштів транспортним підприємством (п. 187.7 ПКУ).

Запитання для самоконтролю

1. Дайте визначення термінів дотація, субвенція, субсидія.
2. Який із зазначених вище термінів відповідає суті операцій з компенсації витрат АТП?
3. У чому полягає методика розрахунку граничного тарифу на перевезення пільгових категорії пасажирів?
4. На підставі яких документів первинного обліку формуються дані про кількість перевезених «пільгових» пасажирів?
5. На якому рахунку відображають суму нарахованих та отриманих компенсацій з бюджету?
6. Яким проведенням на рахунках відображають отриману з бюджету дотацію?
7. Який порядок оподаткування ПДВ перевезень «пільгових» категорій пасажирів?
8. За яким методом відображають суми дотацій у податковому обліку з податку на прибуток?
9. У якому порядку суми бюджетних дотацій відображають у декларації з податку на прибуток?
10. Якими проведеннями на рахунках рекомендується відображати суму ПДВ в операціях отримання дотацій з бюджету?
11. В яких рядках Балансу відображається заборгованість бюджету перед АТП за сумами дотацій?
12. В якому рядку Звіту про фінансові результати відображається дохід АТП, компенсований дотацією з бюджету?
13. Яким проведеннями відображають на рахунках обліку суми коригувань «вхідного» ПДВ за пільговими перевезеннями пасажирів?

Ситуаційні завдання

1. В АТП за рік виконано всього 4 000 000 пасажиро-кілометрів, у тому числі безоплатних — 900 000. Розмір граничного тарифу становить 0,25 грн. Розрахуйте суму дотації, яку належить отримати з бюджету за звітний рік.
2. За квартал розрахункова величина доходу в складі затвердженого тарифу на перевезення пасажирів пільгових категорій становила 240 000 грн. Підтверджено облказначейством до отримання 230 000 грн дотацій. Отримано від облказначейства на рахунок АТП 100 000 грн. Складіть комплекс бухгалтерських проведенень на нарахування дотації та її отримання.
3. За звітний місяць АТП виконало послуг на 200 000 грн, у т.ч. на міських «пільгових» перевезеннях на 40 000 грн. За звітний мі-

сяць було придбано пального (газ, дизпаливо) на суму 20 000 грн (без урахування ПДВ). Списано в цьому періоді на витрати виробництва палива на 15 000 грн (без урахування ПДВ), що відображено проведеннями: Д-т 23 К-т 203.

Визначте суму ПДВ, на яку слід зменшити (сторнувати) податковий кредит звітного місяця та зробити відповідні проведення на рахунках бухгалтерського обліку.

Тести

1. Як ви визначите поняття «дотація»:

- 1) кошти, які регулярно надаються юридичним особам для покриття планових збитків діяльності;
- 2) кошти, які надаються на умовах повного фінансування цільових заходів, програм та проектів;
- 3) кошти, які надаються на умовах часткового фінансування цільових заходів, програм та проектів;
- 4) немає правильної відповіді?

2. На які транспортні послуги з бюджету країни виділяються дотації:

- 1) на пасажирські перевезення;
- 2) на вантажні перевезення;
- 3) на пасажирські перевезення у приміському на міському сполученні;
- 4) немає правильної відповіді?

3. У якому первинному документі фіксується кількість перевезених «пільгових» пасажирів:

- 1) форма № 20-АСС;
- 2) товарно-транспортна накладна;
- 3) акт виконаних робіт;
- 4) податкова накладна?

4. Чи правильне твердження, що в основу розрахунку бюджетної дотації на автопослуги закладаються суми витрат АТП у межах норм:

- 1) так;
- 2) ні;
- 3) частково правильне твердження;
- 4) так, залежно від суми доходів АТП?

РОЗДІЛ 10. ЗВІТНІСТЬ З АВТОПОСЛУГ

Вивчивши цю тему, ви повинні знати:

- перелік фінансової та статистичної звітності АТП;
- характеристику показників статистичної звітності;
- документи первинного обліку, що є підставою для складання звіту за ф. № 51-авто;
- на які типи підприємств та умови господарювання поширюються вимоги щодо складання відомчої та статистичної звітності.

На основі набутих знань ви повинні вміти:

- відрізнити показники фінансової та статистичної звітності з автопослуг;
 - розрахувати показники пасажирообігу та вантажообігу;
 - заповнити форми фінансової та статичної звітності з автопослуг.
-

План

- 10.1. Склад звітності.
- 10.2. Специфічні показники статистичної та відомчої звітності.
- 10.3. Специфічні показники фінансової звітності.

10.1. Склад звітності

Зовнішня звітність автотранспортних підприємств складається з тих самих видів звітності, як і в інших підприємствах: фінансової, податкової, статистичної, відомчої.

У попередніх розділах посібника розглянуто аспекти відображення окремих активів, зобов'язань і операцій у фінансовій та податковій звітності. В цілому, автотранспортні підприємства узагальнюють результати своєї діяльності в комплекті фінансових звітів: Баланс, ф. № 1; Звіт про фінансові результати, ф. № 2; Звіт про рух грошових коштів, ф. № 3; Звіт про власний капітал, ф. № 4; Примітки до фінансової звітності, ф. № 5. Для малих підприємств встановлено скорочену номенклатуру фінансових звітів: Баланс, ф. № 1-м та Звіт про фінансові результати, ф. № 2-м.

Баланс підприємства складають на підставі *залишків синтетичних рахунків* класів 1–6. Звіт про фінансові результати відображає доходи підприємства на підставі *обігів рахунків* класу 7, витрати діяльності — на підставі *обігів рахунків* класу 9. Розділ II Звіту за ф. № 2 «Витрати за елементами» заповнюють за *обігами рахунків* класу 8. Звіт про рух грошових коштів заповнюють шляхом вибірки даних з різних рахунків обліку та на підставі даних балансу підприємства. Звіт про власний капітал заповнюють за даними рахунків класу 4 та звіряють з інформацією балансу на початок і кінець року. У примітках до фінансової звітності розшифровуються окремі показники балансу і звіту про фінансові результати.

Форми фінансової звітності автотранспортні підприємства надають власникам (засновникам, акціонерам), статистичному органу, вищестоящому органу (якщо такий існує), трудовому колективу (за відповідним рішенням профспілкового комітету). Підприємства у формі акціонерних товариств надають також комплект річної фінансової звітності з аудиторським висновком до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Крім того, підприємства, які мають дочірні підприємства (холдингові компанії), складають і надають адресатам консолідовану фінансову звітність.

10.2. Специфічні показники статистичної та відомчої звітності

Більш специфічна для транспортної галузі відомча та статистична звітність. Відомча звітність завжди була додатковим тягарем для бухгалтерій АТП. Останнім часом, коли переважну більшість АТП України приватизовано, зникає як поняття та основний споживач відомчої звітності — вищестояща організація. Проте на практиці все ще трапляються окремі форми відомчої звітності. Наприклад, відмінена в 2002 р. статистична форма № 23-АВТ «Звіт про доходи і витрати на автомобільні перевезення» (місячна) застосовується як відомча форма з метою обрахування тарифів на перевезення (*Додаток 8*).

За допомогою її показників економісти (бухгалтери) галузі розраховують тарифи на автоперевезення, які можна регулювати. Важливість показників такої форми не викликає сумніву, оскільки в пасажирських перевезеннях застосовується тарифне регулювання вартості проїзду з боку держави. Більше того, тариф необхідний для

отримання з бюджету дотацій на пільговий проїзд окремих категорій пасажирів. На вантажних перевезеннях вартість послуг, як правило, не регулюється затвердженим державними органами тарифом.

Щоб розрахувати тариф за формою № 23-АВТ, економісти набирають відповідні дані про суми витрат АТП за статтями та елементами. Використовується також інформація про доходи АТП. Узгаляння даних про доходи та витрати є важливим елементом аналізу результатів діяльності підприємств галузі (прибутку, збитку), для моніторингу тенденцій розвитку підприємств автотранспорту, прийняття рішень щодо функціонування підприємств. Виходить, що Держкомстат, відмінюючи форму № 23-АВТ, зробив «ведмежу послугу» економічним службам облавтоуправлінь та АТП. Останні в умовах нелегітимності ф. № 23-АВТ вимушені добувати її з АТП методом «батога та пряника»: якщо надасте нам таку форму — зробимо для вас розрахунок тарифу або дотацій з бюджету, якщо ні — автобус не буде допущений на маршрут без затверджених тарифів.

Стосовно складу статистичної звітності слід сказати, що наказом Держкомстату № 218 у 2003 р. було скасовано три раніше діючих форми звітності:

- № 2-тр (авто.в.) «Звіт про роботу вантажного автотранспорту»;
- № 2-тр (авто.п.) «Звіт про роботу пасажирського транспорту»;
- № 51-авто (пас) «Звіт про пасажирські перевезення маршрутними таксомоторами (таксобусами) суб'єктами малого бізнесу».

Замість них діють дві форми:

- **№ 2-тр «Звіт про роботу автотранспорту» (річна);**
- **№ 51-авто «Звіт про перевезення вантажів та пасажирів автомобільним транспортом» (місячна).**

Розглянемо, що відображається в зазначених статформах.

У формі № 51-авто відображають за кожний місяць лише кількісні показники перевезень. Так, роботу вантажного транспорту вимірюють показником перевезених тонн вантажів. Роботу з виконання пасажирських перевезень вимірюють двома показниками — кількістю перевезених пасажирів та пасажирообігом (пасажиро-кілометрів). При цьому окремими рядками виділяють показники за маршрутними перевезеннями (перевезено пасажирів та пасажирообіг). У цій формі не наводиться жодного вартісного показника.

Документи первинного обліку, що є підставою для складання звіту за ф. № 51-авто:

А) для вантажних перевезень:

- дорожній лист вантажного автомобіля (типова форма № 1 (міжнародна));
- дорожній лист вантажного автомобіля (типова форма № 2 (діє в межах України));
- товарно-транспортна накладна (типова форма № 1-ТН);
- талон замовника в разі роботи автомобіля за погодинною формою оплати транспортних послуг (типова форма № 1-ТЗ);
- дорожній лист службового легкового автомобіля (типова форма № 3).

Б) Для пасажирських перевезень:

- форма № 20-АС.

Звітну форму № 51-авто показано в табл. 11.1.

Таблиця 11.1

Звіт про перевезення вантажів та пасажирів автомобільним транспортом (форма № 51-авто) за лютий 20XX р. по АТП 15678

Найменування показників	Код рядка	За місяць	За січень – лютий	Контрольна сума
А	Б	1	2	3
Перевезено вантажів — тис.тонн	01	–	–	
Вантажооборот, тис. т.км	02	–	–	
Перевезено пасажирів, тис.	03	18,4	44,4	
у т.ч:				
Маршрутні перевезення, тис.	04	16,4	36,4	
Пасажирообіг — усього, тис.пас.-км	05	7234,9	1566,1	
у т.ч:				
Маршрутні перевезення	06	688,4	1455,7	

Показники вантажообігу розраховують як добуток перевезених тонн вантажу на відповідний кілометраж. Наприклад, перевезено 1000 т на 700 км, отже, виконано 700 000 т.км). Показник пасажирообігу розраховується аналогічно. Наприклад, перевезено 2000 пасажирів на 500 км, отже, виконано 1000 000 пас.-км.

У формі № 2-тр підсумками за рік узагальнюють показники (за відповідними розділами) про кількість транспортних засобів. Тому ці

форми звітності складають на підставі оперативних первинних даних АТП про виконані перевезення, не беручи інформації про вартість перевезень з бухгалтерських рахунків. На практиці обов'язок заповнення статистичних форм покладається, як правило, на працівників економічної служби. Хоча не виключено, що це можуть робити і бухгалтери.

Згідно з наказом Держкомстатистики України від 12.05.2003 р., за № 319 «Про затвердження форми державного статистичного з перевезення пасажирів» (надалі — Інструкції № 319) зазначені форми складають лише юридичні особи. Тобто фізичні особи-перевізники позбавлені такої необхідності.

На який транспорт поширюється звітність?

Відповідно до інструкції № 319 до форм статистики включають показники експлуатації власних та орендованих транспортних засобів (ТЗ). Що стосується зданих в оренду ТЗ, то слід мати на увазі, що передані в операційну оренду ТЗ продовжують вважатися власними в орендодавця. Тому показники їхньої роботи теж включають до названих форм. І навпаки, ТЗ, надані у фінансову оренду, не входять до показників статистичних форм орендодавця, оскільки, за правилами бухгалтерського обліку, об'єкт фінансової оренди ставиться на баланс орендаря з дати отримання об'єкта в оренду згідно з актом прийому-передавання. Отже, об'єкти фінансового лізингу підлягають відображенню в обліку і, відповідно, у фінансовій та статистичній звітності орендаря з дати отримання таких об'єктів.

10.3. Специфічні показники фінансової звітності

Специфічними для АТП показниками виступають ті, які характеризують рухомий склад підприємства, його забезпечення матеріальними ресурсами, обсяги наданих послуг та понесених при цьому витрат. Відповідно до цього в **балансі (ф. № 1)** звертається увага на такі статті.

Рядок 030 — залишкова вартість основних засобів. У цьому рядку відображають весь наявний на АТП парк авто техніки та інших необоротних (крім нематеріальних) активів. Загальна вартість (залишкова) основних засобів має збігатися з аналогічними даними статистичної звітності за формою № 11-03 «Наявність та рух основних засобів» на звітну дату. У зв'язку з повним зносом у цьому рядку можуть бути не відображені окремі об'єкти, рахуються в аналітично-

му обліку підприємства. Проте їхня вартість буде занотована в рядку 031 балансу за первісною вартістю і, відповідно, в рядку 032 на суму їхнього зносу. Інформаційною базою даних цих рядків є рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Рядок 100 — виробничі запаси. У складі цього рядка відображаються запаси пального, мастильних матеріалів, запасних частин, агрегатів та інших матеріальних цінностей, потрібних для забезпечення виробничого процесу підприємства. Підприємство обирає один з методів обліку списання запасів, фіксує його в наказі про облікову політику і використовує протягом року. У балансі запаси відображають за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Рядок 120 — незавершене виробництво. За технологічними умовами в АТП немає незавершеного виробництва, тому цей рядок, як правило, не заповнюється.

Рядок 161 — первісна вартість дебіторської заборгованості. У цьому рядку відображають борги юридичних та фізичних осіб за надані і несплачені автопослуги. У пасажирських АТП у разі реалізації квитків за готівку безпосередньо населенню (пасажирам) суми дебіторської заборгованості, як правило не відображають.

Рядок 170 — дебіторська заборгованість щодо розрахунків з бюджетом. У цьому рядку відображають борги бюджету країни на користь АТП. Такі борги виникають, наприклад, за умови недоотримання коштів з бюджету на покриття планових збитків пасажирських перевізників (дотації). Або тут наводиться борг бюджету з відшкодування ПДВ на користь АТП. Підставою є дані з декларації з ПДВ за попередні періоди та занотована відповідна сума від'ємного значення ПДВ за субрахунком 6411 у вигляді дебетового сальдо.

Рядок 320 — додатковий вкладений капітал. У цьому рядку в «старих» АТП відображають суми індексацій основних засобів проведених у попередніх роках (починаючи з 1991 р.) за рішеннями Уряду України. В окремих АТП величини таких індексацій досить значні і знаходяться без руху роками. Рішення про долю таких «застиглих» статей балансу має прийняти вищий орган підприємства — загальні збори акціонерів, засновників, учасників.

Іншою важливою формою звітності виступає звіт про фінансові результати (ф. № 2). Специфіку діяльності АТП визначають окремі статті доходів і витрат. Зокрема, доходи від перевезень вантажів і пасажирів відображають за загальним правилом у рядку 010 «Дохід

(виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». А, наприклад, доходи від здавання автомобілів (автобусів) в операційну оренду відображають у рядку 060 «Інші операційні доходи». У той же час транспорт, переданий у фінансову оренду приносить дохід у формі фінансового доходу у вигляді одержаних відсотків (субрахунок 732), що відображається в рядку 120 форми № 2. З іншого боку, автотранспорт, отриманий на умовах фінансового лізингу, береться на баланс АТП (рахунок 10). За його користування АТП нараховує і сплачує відсотки орендодавцю, що відображають як витрати в рядку 140 форми № 2.

На суму ПДВ від наданих основних послуг, занотованих у рядку 010, заповнюють рядок 015. При цьому дані про ПДВ зазначають за методом нарахувань згідно з проведеннями: дебет субрахунок 703 і кредит субрахунків 6411, 643. У декларації з ПДВ, як відомо, податкове зобов'язання визначається за правилом «першої події», тому інформація звіту за формою № 2 та декларації з ПДВ можуть відрізнятися на суму ПДВ з отриманих і незакритих на кінець звітного періоду авансів від замовників.

Переважну суму витрат АТП становить собівартість реалізації послуг. Нагадаймо, що цей показник формується із сум прямих витрат діяльності АТП: матеріальні витрати, пряма оплата праці, відрахування на соціальні заходи від прямої оплати праці, амортизація, інші прямі витрати. Найкраще накопичувати такі витрати на рахунках класу 8. Якщо використовується клас 9, то доведеться робити вибірки даних для заповнення розділу II форми № 2 «Елементи операційних витрат». У будь-якому випадку узагальнення витрат на рівні собівартості реалізації відбувається на рахунку 90. Його дані є підставою для заповнення рядка 040 форми № 2.

Фінансовий результат діяльності АТП за місяць, квартал, рік визначається на рахунку 79 і відображається в рядку 220 — прибуток або 225 — збиток звіту про фінансові результати. Наростаючий підсумок прибутку (збитку) за всі роки діяльності підприємства у формі № 2 не визначається, а переноситься до відповідного рядку балансу (р. 350).

Запитання для самоконтролю

1. Які види звітності складають транспортні підприємства?
2. З яких компонентів складається фінансова звітність транспортного підприємства?
3. З яких компонентів складається статистична звітність транспортного підприємства?
4. Яким є призначення статистичної звітності за формою № 2-тр?
5. Яким є призначення статистичної звітності за формою № 51-авто?
6. На підставі яких первинних документів складають форми статистичної звітності?
7. Назвіть показники статистичної форми № 51-авто.
8. Чи відображають у звітності орендаря автотранспорт, отриманий у фінансову оренду (лізінг)?
9. Назвіть специфічні показники балансу АТП.
10. Назвіть специфічні показники Звіту про фінансові результати АТП.

Тести

1. Чи використовується в сучасних умовах спосіб тарифного регулювання вартості проїзду в пасажирському транспорті:
 - 1) так;
 - 2) ні;
 - 3) так, з урахуванням затвердження показника тарифу в установленому порядку;
 - 4) немає правильної відповіді?
2. Чи використовується в сучасних умовах спосіб тарифного регулювання вартості перевезень на вантажному транспорті:
 - 1) так;
 - 2) ні;
 - 3) так, з урахуванням обґрунтування показника тарифу;
 - 4) немає правильної відповіді?
3. Чи обов'язково складати форми статистичної звітності щодо транспортних послуг для суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб:
 - 1) так;

- 2) ні;
- 3) так, з урахуванням вимог статистичного органу;
- 4) немає правильної відповіді?

4. Чи відображають у формах статистичної звітності показники діяльності орендованих транспортних засобів

- 1) так;
- 2) ні;
- 3) так, з урахуванням умов договору;
- 4) немає правильної відповіді?

ЛІТЕРАТУРА

1. *Автомобіль і автоперевезення: Методичний посібник.* — Д.: ТОВ «Баланс-клуб», 2003. — 96 с.
2. *Гура Н.В.* Облік в галузях господарювання. — К, 2006. — 398 с.
3. *Малишкін О.І.* Автопослуги: облік та оподаткування. Школа бухгалтера. Додаток до журн. «Дебет-Кредит». — 2004. — №№ 1–6.
4. *Рудяк Ю., Пироженко О.* Усе про облік та організацію транспортно-експедиційної діяльності. — Х.: Фактор, 2005. — 392 с.
5. *Семенченко Ж.* Автомобіль на підприємстві: від придбання до ліквідації. — Х.: Фактор, 2004. — 268 с.
6. *Чебанова Н.В., Єфименко Т.І.* Фінансовий облік. — К.: ВЦ «Академія», 2007. — 701 с.

НОРМАТИВНА БАЗА

ЗАКони УКРАЇНИ, КОДЕКСИ

Закон № 1963 — Закон України «Про податок із власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» від 11.12.1991 р. № 1963-XII.

Закон № 3353 — Закон України «Про дорожній рух» від 30.06.1993 р. № 3353-XII.

Закон № 400/97 — Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 р. № 400/97-ВР.

Закон про лізинг — Закон України «Про лізинг» від 16.12.1997 р. № 723.

Закон № 2344 — Закон України «Про автомобільний транспорт» від 05.04.1998 р.

Закон № 996 — Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2756.

ПОСТАНОВИ КАБІНЕТУ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ

Правила техогляду — «Правила проведення державного технічного огляду автомобілів, автобусів, мототранспорту і причепів», затверджені постановою КМУ від 26.02.1993 р. № 141.

Постанова № 176 — Постанова КМУ «Про затвердження Правил надання послуг пасажирського автомобільного транспорту» від 18.02.1997 р. № 176.

Постанова № 1740 — Постанова КМУ «Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій» від 03.11.1998 р. № 1740.

Правила № 1388. — «Правила державної реєстрації й обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів і мотоколясок», затверджені постановою КМУ від 07.09.1998 р. № 1388.

Постанова № 490 — Постанова КМУ «Про надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно здійснюється в дорозі чи має роз'їзний (пересувний) характер» від 31.03.1999 р. № 490.

Правила № 141 — Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту, затверджені Постановою КМ України від 18.02.1997 р. № 176 (у редакції Постанови КМ України від 29.01.2003 р. № 141).

ІНСТРУКЦІЇ І РЕКОМЕНДАЦІЇ МІНІСТЕРСТВА ТРАНСПОРТУ ТА ЗВ'ЯЗКУ УКРАЇНИ

Наказ № 431/7 — наказ Мінтрансу і Міносвіти «Про затвердження зразка довгострокового договору на перевезення організованих груп дітей» від 10.12.1997 р. № 431/7.

Наказ № 433/5 — наказ Мінтрансу і Держкомтуризму «Про затвердження зразка довгострокового договору на перевезення туристів» від 10.12.1997 р. № 433/5.

Правила № 417 — Правила нагляду і підтримки в робочому стані стартерних свинцево-кислотних батарей НД7214 у 95120-157-97, затверджені наказом Мінтрансу України від 08.12.1997 р. № 417.

Норми № 420 — Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин, затверджені наказом Мінтрансу України від 12.12.97 р. № 420.

Наказ № 21 — Наказ Міністерства транспорту України «Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом» від 21.01.1998 р. № 21.

Наказ № 4/8 — наказ Мінтрансу і Міносвіти «Про затвердження зразка договору про разове перевезення організованих груп дітей» від 09.01.1998 р. № 4/8.

Наказ № 5/9 — наказ Мінтрансу і Міносвіти «Про затвердження зразка дозволу на перевезення груп дітей» від 09.01.1998 р. № 5/9.

Наказ № 6/4 — наказ Мінтрансу і Держкомтуризму «Про затвердження зразка договору про разове перевезення туристів» від 09.01.1998 р. № 6/4.

Інструкція № 81 — «Інструкція про порядок прийняття, транспортування, збереження, відпуску й обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України», затверджена наказом Держнафтогазпрому, Міністерства економіки, Міністерства транспорту, Держстандарту, Держкомстату України, від 02.04.1998 р. № 81/38/101/235/122.

Порядок 21 — Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом, затверджені наказом Мінтрансу України від 21.01.1998 р. № 21.

Норми № 43 — Норми витрат пального і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджені наказом Мінтранспорту України від 10.02.1998 р. № 43.

Положення № 102 — Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998 р. № 102.

Інструкція № 279 — Інструкція про порядок обліку бланків квитків на проїзд автомобільним транспортом і готівки, отриманої від перевезень пасажирів і багажу, затверджена наказом Мінтрансу України від 31.05.2000 р. № 279.

Рекомендації № 65 — Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65.

Положення № 72 — «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затверджено постановою Правління НБУ від 19.02.2001 р. № 72.

Положення № 18 — Положення про робочий час і час відпочинку водіїв автотранспортних засобів, затверджені наказом Мінітранспорту України від 17.01.2002 р. №18.

Рекомендації № 461 — Методичні рекомендації визначення рівня тарифів на послуги пасажирського автотранспорту загального користування», затверджені наказом Мінітрансу України від 25.06.2003 р. № 461.

Наказ № 218 — Наказ Держкомстату України «Про затвердження форми державного статистичного спостереження з автомобільного транспорту» від 14.07.2003 р. № 218.

Інструкція № 319 — Інструкція зі складання форм державних статистичних спостережень ф. № 2-тр (річна) та ф. № 51-авто (місячна). Затверджена Наказом Держкомстату України від 29.09.2003 р. № 319.

Наказ № 427 — Наказ Мінітрансу України « Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом» від 02.07.2010 р. № 427.

Положення № 340 — наказ Мінітранспорту України «Положення про робочий час і час відпочинку водіїв колісних транспортних засобів» від 07.06.2010 р. № 340.

НАКАЗИ МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ ТА ДЕРЖКОМСТАТУ УКРАЇНИ

П(С)БО 7 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мініфіну № 92 від 27.04.2000 р.

П(С)БО 9 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказ Мініфіну № 246 від 20.10.1999 р.

П(С)БО 14 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Мініфіна України від 28.07.2000 р. № 181.

П(С)БО 15 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход», затверджене наказом Мініфіну України від 29.11.1999 р. № 290.

П(С)БО 16 — Положення (стандарт) бухобліку 16 «Витрати», затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318.

Інструкції № 291 — «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291.

Наказ № 488/346 — Наказ Мінтранспорту України та Держкомстату України «Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля» від 29.12.1995 р. № 488/346.

Інструкція № 217 — Інструкція про порядок обліку пасажирів, що перевозяться громадським транспортом на маршрутах. Наказ Держкомстату України від 20.08.1997 р. № 217.

Наказ № 74 — Наказ Держкомстату України «Про затвердження типової форми первинного обліку роботи службового легкового автомобіля та Інструкції про порядок її застосування» від 17.02.1998 р. № 74.

Інструкція № 319 — Про затвердження форми державного статистичного з перевезення пасажирів. Наказ Держкомстату України від 12.05.2003 р., № 319.

ДОДАТКИ

Додаток 1

ДОГОВІР № _____ про автостанційні послуги

місто Суми

«___»_____20__р.

Відкрите акціонерне товариство «САТ», далі по тексту «Автостанція», в особі _____, що діє на підставі Статуту, з однієї сторони, та суб'єкт підприємницької діяльності. далі по тексту «Перевізник», що діє на підставі Свідоцтва про державну реєстрацію СПД від «___»_____року № _____, або Статуту, з іншої сторони, а разом іменовані «Сторони», керуючись Законом України від 23 лютого 2006 року № 3492-IV «Про автомобільний транспорт» (далі «Закон»), Правилами надання послуг пасажирського автомобільного транспорту (далі — «Правила»), затвердженими Постановою Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2007 року № 1184, Порядком і умовами організації перевезень пасажирів та багажу автомобільним транспортом, затвердженими наказом Мінтрансу від 21.01.98 року № 21, та Типовим технологічним процесом надання послуг пасажирських автостанцій та автовокзалів (далі — «Технологічний процес»), затвердженим наказом Мінтрансу від 28.08.01 № 565, уклали цей договір про нижчевикладене:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1. За цим договором «Автостанція» виконує роботи, пов'язані з відправленням і прибуттям пасажирів та автобусів на маршрути загального користування, які обслуговуються «Перевізником». «Перевізник» забезпечує систематичне та своєчасне подання автобусів на автостанцію для здійснення перевезень пасажирів та багажу згідно розкладу руху.

1.2. Договір є дійсним при наявності договору із органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування про організацію перевезення на автобусних маршрутах загального користування чи дозволу органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування на обслуговування маршрутів загального користування, що пролягають через автостанції.

2. ОБОВ'ЯЗКИ ТА ПРАВА СТОРІН

2.1. «Автостанція» зобов'язана:

2.1.1. Організувати приймання та відправлення пасажирів і автобусів «Перевізника» відповідно розкладів руху з додержанням вимог «Правил» та «Технологічного процесу».

2.1.2. Ефективно використовувати автобуси «Перевізника», забезпечувати найбільш повне їх завантаження в межах норм місткості, повідомляти автостанції області про запізнення автобуса або зриви рейсів.

2.1.3. Організувати попередній та поточний продаж квитків на автобуси «Перевізника».

Додатково, через каси «Автостанції», проводити дообілічування безквиткових пасажирів, виявлених при відправленні автобусів з автостанції.

2.1.4. Здійснювати диспетчерське управління і регулювання руху автобусів «Перевізника», інформувати водіїв щодо гідрометеорологічних і дорожніх умов на маршрутах, а також з питань безпеки дорожнього руху.

2.1.5. Здійснювати контроль за станом екіпіровки автобусів, дорожньої та квитково-облікової документації водіїв, дотримання водієм та «Перевізником» вимог чинного законодавства в галузі автомобільного транспорту та «Правил».

2.1.6. Забезпечити в приміщеннях і на території «Автостанції» візуальну і гучно мовну інформацію про рух автобусів та наявність вільних місць у них відповідно до вимог «Правил».

2.1.7. Надавати побутові послуги водіям «Перевізника» і пасажирам по забезпеченню короткотермінового відпочинку, обладнанню платформ для відправлення автобусів.

2.1.8. Організувати безпечний рух автобусів на території «Автостанції» відповідно із схемою, узгодженою з органами Міністерства Внутрішніх справ.

2.1.9. Визначати місця на території «Автостанції» для відстою автобусів «Перевізника», проводити своєчасну очистку від снігу території та під'їзних шляхів до «Автостанції».

2.1.10. Здійснювати контроль відправлення автобусів з платформ «Автостанції», перевіряти наявність квитків у пасажирів, включаючи транзитних, відповідно відомостей продажу квитків ф. 20 АСС, санітарний стан салону автобуса, наявність екіпіровки та дорожньої документації у водіїв.

2.2. «Автостанція» має право:

2.2.1. Відмовити у видачі готівкою частки доходів, що належить «Перевізникові», у випадку відсутності належно оформленої довіреності або у разі відсутності Свідоцтва «про сплату єдиного податку».

2.2.2. Відмінити відправлення автобусу в рейс по маршруту у випадках: відсутності у водія автобусу дорожнього листа з відмітками про медичний огляд та технічний стан рухомого складу;

закриття руху на маршруті працівниками Міністерства Внутрішніх справ та дорожніх організацій через погіршення гідрометеорологічних і дорожніх умов на автошляхах;

2.2.3. Безкоштовного проїзду за пред'явленням посвідчень працівників «Автостанції» в межах пільгових місць, визначених «Перевізником».

2.3. «Перевізнак» зобов'язаний:

2.3.1. Здійснювати перевезення пасажирів через «Автостанції» відповідно до вимог «Правил» та «Технологічного процесу».

2.3.2. Подавати автобуси для посадки пасажирів на «Автостанції» на приміські маршрути за 20 хвилин, міжміські — за 40 хвилин до їх відправлення в рейс. Забезпечувати належний санітарний та технічний стан автобусів, надавати водіям необхідну дорожню документацію

2.3.3. Повідомляти «Автостанцію», не пізніше ніж за 3 години до відправлення автобуса в рейс, про вимушену заміну передбаченого розкладом руху типу автобуса, а в разі запізнення — повідомляти час прибуття на «Автостанцію». Неподача автобуса міжнародного і міжміського міжобласного сполучень на «Автостанцію» або подача його з запізненням більше ніж на одну годину, а міжміського внутрішньообласного та приміського — на 0,5 год., вважатиметься зривом рейсу.

2.3.4. Додержуватися визначеного «Замовником» маршруту, розкладу руху та марок автобуса.

Посадку пасажирів в автобус здійснювати на автостанціях та зупинках, відповідно до розкладу руху. В разі припинення поїздки, через технічну несправність автобуса, забезпечувати пасажирів проїздом до кінцевої зупинки маршруту без додаткових втрат.

2.3.5. Забезпечити виконання водіяма автобусів вказівок працівників «Автостанції» з питань організації перевезень пасажирів, багажу та безпеки руху.

2.3.6. Надавати «Автостанції» для реєстрації прибуття і відправлення автобусів та визначення наявності вільних місць квитково-облікову документацію та дорожній лист з відмітками про технічний стан автобуса та стан здоров'я водіїв.

2.3.7. Вносити зміни про час відправлення, марку автобуса, маршрут прямування, відміну рейсів, тощо після попередження «Автостанції» не пізніше, ніж за 15 днів.

2.3.8. Здійснювати посадку пасажирів в автобус на «Автостанції» з обов'язковою перевіркою у пасажирів наявності та відповідності квитків на проїзд та перевезення багажу.

2.3.9. При здійсненні відстою та руху автобусів по території «Автостанції» додержуватись вимог Правил дорожнього руху та визначеної схеми руху автотранспорту.

2.3.10. Забезпечити обов'язкове особисте страхування пасажирів на автомобільному транспорті у відповідності з постановою Кабінету Міністрів України від 14 серпня 1996 року № 959.

2.3.11. За погодженням з «Автостанцією», сприяти організації попереднього продажу квитків, надавати пасажирів місця в автобусах міжміських маршрутів по броні автостанцій відповідно додатку.

2.3.12. Пред'являти «Автостанції» оригінал Свідоцтва про сплату єдиного податку та квитанцій про сплату податку на наступний квартал до 25 числа останнього місяця поточного кварталу.

2.4. «Перевізник» має право:

2.4.1. Обмежити або припинити виконання рейсу у разі стихійного лиха, епідемії, епізоотії, інших надзвичайних ситуацій, заборони руху транспорту на автошляхах уповноваженими державними органами (Міністерством Внутрішніх справ, Міністерством з надзвичайних ситуацій та ін.).

3. ПОРЯДОК РОЗРАХУНКІВ.

3.1. Кошти, що надійшли в касу «Автостанції» від реалізації квитків на перевезення пасажирів автобусами «Перевізника», перераховуються згідно відомостей продажу квитків форми 20-АСС, за вирахуванням вартості послуг «Автостанції» :

3.1.1. На розрахунковий рахунок «Перевізника» .

3.1.2. Видаються готівкою з дозволу голови правління ВАТ «Сумиоблавтотранс» «Перевізнику» або його представнику при наявності довіреності на отримання грошей, оформленої у відповідності з чинним законодавством України, паспорту особи на яку оформлена довіреність.

3.2. Вартість послуги «Автостанції» за виконання робіт, передбачених цим договором, складає ___ відсотків валових надходжень за реалізовані квитки.

3.3. Термін перерахування коштів «Перевізників» — один раз у декаду.

3.4. Сплата податків та інших обов'язкових платежів проводиться сторонами у відповідності з вимогами податкового законодавства України.

3.5. Зібрані страхові платежі, «Автостанція» перераховує за дорученням «Перевізника» на рахунок страхової компанії, з якою «Перевізник» уклав договір обов'язкового страхування пасажирів від

нешасних випадків на транспорті, з вирахуванням (___) відсотків комісійної винагороди за посередницькі послуги по збору страхових платежів.

Перерахування коштів здійснюється в терміни, передбачені договором між «Перевізником», «Автостанцією» та страховою компанією.

3.6. Звірка взаєморозрахунків між «Автостанцією» та «Перевізником» проводиться один раз в квартал. По результатам звірки взаєморозрахунків складається двосторонній акт.

3.7. Розрахунки по збитках, пред'явлених «Автостанцією» до «Перевізника», згідно п. 4.4 даного договору, проводяться за рахунок виручки від реалізації квитків.

3.8. Доходи від реалізації багажних квитків, проданих через каси «Автостанції», розподіляються в наступних розмірах: 50% (П'ятдесят відсотків) залишаються «Автостанції», 50% (П'ятдесят відсотків) перераховується «Перевізику».

4. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН.

4.1. Сторони повинні сумлінно виконувати взяті на себе зобов'язання та вживати заходи, щодо недопущення випадків, які можуть негативно вплинути на їх ділову репутацію.

4.2. У випадках невиконання зобов'язань, взятих на себе по договору, сторони несуть матеріальну відповідальність у розмірі фактично завданих збитків окремо за кожне порушення. Для спрощення процедури відшкодування збитків, Сторони домовляються про визначення фіксованого розміру збитків за порушення, зазначені в П.п. 4.4.1–4.4.5; 4.5.1–4.5.2 в розмірі 11 грн 50 коп. за кожне порушення.

4.3. При пред'явленні пасажиром до «Автостанції» або до «Перевізника» обґрунтованого позову, матеріальне і моральне відшкодування проводиться за рахунок винуватої сторони у розмірах, визначених в судових рішеннях. Відшкодування пасажиром шкоди, заподіяної в результаті втрати, нестачі, псування і пошкодження прийнятого для перевезення багажу, несе виключно «Перевізник».

4.4. «Перевізник» несе відповідальність:

4.4.1. За безпідставне порушення розкладу руху (зрив рейсу, систематичні запізнення та незаїзд автобуса на автостанцію без поважних причин, заміну типа та марки автобуса).

4.4.2. За невиконання вказівок працівника «Автостанції», відносно виконання вимог «Правил»

(неподання дорожньої та квитково-облікової документації, вчинення перешкод для посадкових осіб

«Автостанції» для перевірки наявності квитків у пасажирів при наявності відповідних посвідчень).

4.4.3. За невірно подану інформацію про наявність вільних місць в автобусі, підбір водієм безквиткових пасажирів та продаж квитків на території «Автостанції» і в пристанційній зоні.

4.4.4. За порушення схеми руху та виконання робіт по ремонту та прибиранню автотранспорту на території «Автостанції».

4.4.5. За незадовільний санітарний стан салону автобуса та стан екіпіровки.

4.5. «Автостанцію» несе відповідальність:

4.5.1. За відправлення автобуса «Перевізника» з запізненням більше, ніж на 15 хв., з вини «Автостанції».

4.5.2. За відмову касира «Автостанції» в продажу квитків пасажирам на автобуси «Перевізника» при наявності вільних місць в автобусі.

4.5.3. За кожний день прострочення перерахування платежів, визначених в п. 3.3., «Автостанція» сплачує «Перевізникові» пеню в розмірі 0,1% від суми несвоєчасно перерахованого платежу. Ця норма не застосовується у випадках, коли в поточному місяці мали місце авансування «Перевізника» «Автостанцією».

4.6. Порядок стягнення збитків:

4.6.1. Збитки стягуються на підставі Акту про порушення умов договору про автостанційні послуги, який складається з участю іншої сторони. У випадках, коли інша сторона відсутня (зрив рейсу, незаїзд на автостанцію та ін.). Акт складається на підставі факту порушення, зафіксованого в звітності. Акт підписується особою, яка його склала, і особою, яка вчинила порушення; при наявності свідків і потерпілих Акт може бути підписано також і цими особами.

4.6.2. У разі відмови особи, яка вчинила порушення, від підписання Акту в ньому робиться запис про це. Особа, яка вчинила порушення, має право подати пояснення і зауваження щодо змісту Акту, які додаються до Акту, а також викласти мотиви своєї відмови від його підписання.

4.6.3. «Сторона», яка порушила умови договору, звільняється від відповідальності за порушення, якщо вона доведе, що це порушення сталося внаслідок непереборної сили (надзвичайна або невідворотна за даних умов подія).

5. ПОРЯДОК РОЗВ'ЯЗАННЯ СПОРІВ.

5.1. Спори, що виникатимуть в процесі виконання положень цього договору, повинні вирішуватись шляхом обговорення та досудового врегулювання. Якщо досудовим шляхом спір врегулювати не вдається, він передається на вирішення господарського суду у відповідності з чинним господарсько-процесуальним законодавством України.

5.2. Усі спірні між «Сторонами» питання, по яких не було досягнуто згоди, розв'язуються у відповідності до чинного законодавства України.

5.3. «Сторони» визнають, що всі ймовірні претензії за цим договором повинні бути розглянуті «Сторонами» протягом \quad днів із моменту отримання претензій.

6. ЗМІНА УМОВ ДОГОВОРУ.

6.1. Умови Договору мають однаково зобов'язуючу силу для «Сторін» і можуть бути змінені за взаємною згодою «Сторін» з обов'язковим складанням додаткової угоди.

6.2. Жодна із «Сторін» не має права передавати свої права за цим Договором третій стороні без письмової згоди другої «Сторони».

7. ОСОБЛИВИ УМОВИ ДОГОВОРУ.

7.1. «Автостанція» є платником податку на прибуток на загальних підставах.

7.2. «Перевізник» є платником податку.

8. ІНШІ УМОВИ.

8.1. Цей Договір складено в двох оригінальних примірниках на ___аркушах з додатками, по одному для кожної із «Сторін».

8.2. У випадках, не передбачених цим договором, «Сторони» керуються чинним законодавством.

8.3. Усі виправлення за текстом цього Договору мають юридичну силу лише при взаємному їхньому посвідченні представниками «Сторін» у кожному окремому випадку.

8.4. «Сторони» зобов'язуються негайно письмово повідомити одна одну у випадках зміни відомостей, зазначених у п. 10.1. цього Договору.

8.5. Не допускається одностороння відмова від виконання умов Договору.

8.6. Продаж квитків на перевезення пільгових категорій населення здійснюється згідно із заявою Перевізника

8.7. Розмір тарифів на перевезення встановлюється в межах граничних тарифів, визначених чинним законодавством України.

9. ТЕРМІН ДІЇ ДОГОВОРУ. ПОРЯДОК ЙОГО РОЗІРВАННЯ.

9.1. Термін дії договору встановлюється з «___»_____200__ року по «___»_____20__ року. По закінченні зазначеного строку договору, якщо Сторони продовжують виконувати взяті на себе зобов'язання і не одна із сторін не виявила бажання внести зміни або припинити договірні відносини, вважатиметься, що договір укладений на наступний строк на тих самих умовах.

9.2. Договір набуває чинності з моменту підписання його уповноваженими представниками обох сторін. 9.3. За ініціативою однієї з сторін умови цього договору можуть бути переглянуті або дія договору може бути припинена. Порядок внесення змін та порядок розірвання договору визначаються чинним цивільним та господарським законодавством України. Договір може бути розірваний «Автостанцією» в односторонньому порядку у випадку розірвання договору на перевезення пасажирів із органами виконавчої влади та місцевого самоврядування або анулювання дозволу «Замовника» на обслуговування маршруту.

10. ДОДАТКИ ДО ДАНОГО ДОГОВОРУ.

10.1. До даного договору додаються додатки:

- заява;
- таблиця вартості проїзду пасажирів автобусами Перевізника;
- розклад руху автобусів;
- вартість послуг за зобов'язаннями сторін;
- дозвіл Замовника;
- свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності;
- свідоцтво про сплату єдиного податку або довідку про взяття на облік податків (форма № 4-ОПП);
- свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість;
- агентська угода про порядок проведення обов'язкового особистого страхування пасажирів від нещасних випадків на транспорті;

- ліцензія про надання послуг пасажирського автотранспорту;
- ліцензійні картки на транспортні засоби,
- перелік автостанцій, яким надаються місця для продажу квитків по броні в автобусах міжміського сполучення.

**11. ЮРИДИЧНІ АДРЕСИ, БАНКІВСЬКІ РЕКВІЗИТИ ТА ПІДПИСИ СТО-
РІН.**

«АВТОСТАНЦІЯ»

«ПЕРЕВІЗНИК»

Додаток 2

ЛІЦЕНЗІЙНА КАРТКА

Серія АВ Л № 331491

До ліцензії серія AA № 089440.
 Вид ліцензії **Надання послуг внутрішніх перевезень пасажирів автомобільним транспортом**
 Дійсна до **07.09.2012**
 Транспортний засіб: тип пасажир марка NISSAN Civilian.
 Держ. № 005 99 СА.
 Власник ГРИЦЕНКО А.В..
 Дозволена діяльність послуги з внутрішніх перевезень пасажирів;.
Робота на постійних маршрутах відповідно вимог постанови Кабінету України від 02.11.1996 р. н. 1346.
 Зона діяльності в межах території України.

Додаток 3

Постачальник ТОВ «Авто-Реал Лтд»
 СДРПОУ 31922374 ТЕЛ. 451-57-96, 451-40-62
 Р/р 26006000752 в КИЇВСЬКА ФІЛІЯ КБ «ЗАХІДІНКСМБАНК» МФО 320951
 ППН 319228726515, номер свідоцтва 38805089
 Є платником податку на прибуток на загальних підставах
 Адреса м. Київ, пр. М. Бажана 24/1

Орендував ТОВ «АБС»
 Тел.

Платник той самий
Замовлення Рахунок-фактура № СФ-82 від 18.04.2010 р.
Умова продажу: Попередня оплата

Видаткова накладна № РН-70
 від 28 Квітня 2010 р.

№	Товар	Од.	Кількість	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	Автомобіль ВАЗ 11193 к. 5761	шт.	1.000	40000.00	40 000.00
				Разом без ПДВ:	40 000.00
				ПДВ:	8000.00
				Усього з ПДВ:	48 000.00

Передав _____

Отримав _____

**Таблиця вартості проїзду
на міжобласному маршруті
Суми – Полтава рейси 276/275**

Назва автостанції	Відстань (км)		Вартість проїзду (грн)				
	Від початкового пункту	Між автостанціями					
Суми АВ	0						
Боромля	43	43	7-65				
Тростянець АС	59	16	10-39	2-92			
Охтирка АС	83	24	14-76	7-29	4-37		
Котельва АС	115	32	20-96	13-30	10-39	5-83	
Полтава	189	74	33-72	26-23	22-78	19-42	13-30

Багаж:

1–100 км. 0,85 грн.

101–200 км. 1,2 грн.

Примітка. У таблиці закладений тариф за 1 км проїзду в розмірі **18 коп. в автобусі Iveco.**

До вартості проїзду не включені витрати, пов'язані з обслуговуванням пасажирів на автостанціях.

ФОРМА № 20-АСС

ВІДОМІСТЬ ПРОДАЖУ КВИТКІВ №__ 40582
ПО АС ОХТИРКА

КАСИР _____ ПЕТРЕНКО А.П. _____

ЧЕРГ.ДИСПЕЧЕР _____ ЧЕРВОНА Л.В. _____
ТИП РЕЙСА-НВ.ОБЛАСНИЙ
68 14:55 15/06/08 ОЛЕШНЯ-СУМИ

НОМЕР МАШИНИ _____ -15-64 ІНД.НОМЕР _____ 29700671

НОМЕР КВИТКОВОГО ОБЛІКОВОГО ДИСТА _____ -45 _____

ВОДІЙ _____ ШУНДРА В.Г. _____

ПОЧАТК. НУМЕРАЦІЯ КВИТКІВ: 0068-0615

МІСЦЕ: КВИТОК:	СТАНЦІЯ	:СУМА, ГРН
(1) 00101*	СУМИ	12,96
(2) 00201	СУМИ	12,96
(3) 00301	СУМИ	12,96
(4) 00401	ТРОСТЯНЕЦЬ	3,84
(5) 00501	ТРОСТЯНЕЦЬ	3,84

ПОПЕРЕДН.ПРОДАЖ	1 КВИТ. НА СУМУ	12,96
ПОТОЧНИЙ ПРОДАЖ	4 КВИТ. НА СУМУ	33,60
УСЬОГО:	5 КВИТ. НА СУМУ	46,56

ТАРИФ	46,56
СТРАХ.ПЛАТ.	0,69
БАГАЖ (0)	0,00
УСЬОГО З ПДВ:	47,25

НАЛЕЖИТЬ ПЕРЕВІЗНИКУ	90,00%	41,90
НАЛЕЖИТЬ АВТОСТАНЦІЇ	50,00%	4,66

-----ПРОДАНО КВИТКІВ ДО СТАНЦІЙ:-----		
СТАНЦІЯ	КВИТКИ	СУМА
ТРОСТЯНЕЦЬ	2	7,68
СУМИ	3	38,88
РАЗОМ:	5	46,56

Перелік форм транспортної документації

Перелік особистих документів, що повинен мати водій при виконанні міжнародних перевезень:

- службовий закордонний паспорт із дійсними термінами в'їзних і виїзних віз країн, по яких здійснюється поїздка;
- посвідчення міжнародного зразка на право керування автомобілем відповідно до Конвенції про дорожній рух від 8 листопада 1968 року;
- довідка на право вивозу іноземної валюти;
- медичний страховий поліс;
- кредитна заправна картка (рекомендується);
- платіжна кредитна картка (рекомендується);
- тахограми роботи автомобіля.

Перелік документів на автомобіль, що повинен мати водій при виконанні міжнародних перевезень:

- дорожній лист (форма № М-1);
- свідоцтво про реєстрацію автотранспортного засобу в ДАІ відповідно до Конвенції про дорожній рух від 8 листопада 1968 року;
- сертифікати придатності автотранспортного засобу для міжнародного перевезення вантажів за екологічними і технічними вимогами;
- свідоцтво про допущення автотранспортного засобу до міжнародного перевезення вантажів під митними печатками і пломбами відповідно до Конвенції МДП від 14 листопада 1975 року;
- талон про проходження технічного огляду;
- документи про страхування цивільної відповідальності власника автотранспортного засобу;
- дозвіл на виконання автомобільного перевезення на іноземній території (видається в АСМАП або країні перебування);
- ліцензійна картка на право виконання перевезень в міжнародному сполученні;
- свідоцтво про допущення автотранспортного засобу до перевезень швидкопсувних або небезпечних вантажів (при їхньому перевезенні);
- Карнет де пасаж — гарантія тимчасового ввозу транспортного засобу в країни Близького і Середнього Сходу з наступним вивезення;
- Ф. №1 (міжнародна) Подорожній лист вантажного автомобіля в міжнародному сполученні.

Перелік документів на вантаж, що повинен мати водій при виконанні міжнародних перевезень:

- книжка МДП (carnet TIR);
- товарно-транспортна накладна (вантажний маніфест) CMR із прикладеними відправником вантажу специфікаціями, сертифікатами, санітарним паспортом та іншими супровідними документами (сертифікат якості, карантинний сертифікат, ветеринарний сертифікат);

- вантажна митна декларація (ВМД) форми МД-2, МД-3, ТД-2;
- довідка про страхування відповідальності перевізника (копія страхового поліса);
- рахунок-фактура на вантаж;
- комплект накладних для зворотного завантаження транспортного засобу;
- попереднє повідомлення (при перевезенні в Україні);
- сертифікат про проходження (certificate of origin);
- екологічна довідка;
- сертифікат СТ-1 (СНД);
- акт завантаження (рекомендується);
- акт митного огляду (рекомендується).

Перелік документів на автомобіль і вантаж , що повинен мати водій при виконанні вантажних перевезень в межах України:

- дорожній лист вантажного автомобіля;
- талон про проходження технічного огляду;
- документи про страхування цивільної відповідальності власника автотранспортного засобу;
- ліцензійна картка на право виконання перевезень в межах України;
- свідоцтво про допущення автотранспортного засобу до перевезень швидкопсувних або небезпечних вантажів (при їхньому перевезенні);
- товарно-транспортна накладна із прикладеними відправником вантажу специфікаціями, сертифікатами, санітарним паспортом та іншими супровідними документами (сертифікат якості, карантинний сертифікат, ветеринарний сертифікат);
- вантажна митна декларація (ВМД) форми МД-2, МД-3, ТД-2 (при перевезенні імпорتنих вантажів);
- рахунок-фактура на вантаж;
- комплект накладних для зворотного завантаження транспортного засобу.

Квитково-касова документація (на автостанціях)

Ф. №20-АСС «Відомість продажу квитків».

Відомість

Додаток 7

виконання експортних контрактів ВАТ «АТ» за 2010 рік по нерезиденту «К»

Період	Реалізовано квитків на автобуси нерезидента (тариф, ПДВ 20%, страховий збір, багаж 50%), грн		Утримано в дохід АС: 15% від тарифа, 10% страх збору, ПДВ — 100%, багаж 50%, грн		Сума заборгованості, грн		Перераховано коштів нерезиденту, грн				
	усього	в т. ч. тариф	в т. ч. 15% від тарифа	в т. ч. ПДВ	Д-т	К-т	дата пл. доручення	№ п/д	код валюти	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	сальдо на початок року										
2010 рік								21.07.2010	72	980	1067,23
липень	1534,47	1322,64	410,23	198,4	185,44			26.08.2010	112	980	1124,24
серпень	1322,13	1135,27	357,15	170,29	164,29			28.09.2010	30	980	964,98
вересень	1128,4	974,25	300,29	146,14	134,67			27.10.2010	33	980	828,11
жовтень	1336,02	1146,9	361,16	172,04	1166,23			24.11.2010	37	980	974,86
листопад	1233,53	1058,03	334,2	158,7	154,41			28.12.2010	41	980	899,33
грудень	1300,75	1204,71	376,75	180,7	172,01			26.01.2011	40	980	1024
сальдо на кінець року											
(або контракт виконано)											
ВСЬОГО:	7955,3	6841,8	2139,78	1026,27	977,05	0	0				6882,75

ЗВІТ
про доходи і витрати на автомобільні перевезення
за 12 місяців 20xx року (ф. № 23-АВТ)

Найменування показників	Код рядка	Вантажні автомобілі	Легкові т/мотоцикли	Автобуси погодні	Автобуси маршрутні	В тому числі		
						міські	приміські	міжміські
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
<u>Натуральні показники, тис.</u> Перевезення вантажів, пасажирів	10	39,0	2,0		1693,6	1226,6	426	41,0
Перевезення платних пасажирів	11	39,0	2,0		589,6	312	236,6	41,0
Виконання тонно-кілометрів, пасажиро-кілометрів, автомобілегодин, платних кілометрів	20	4343,3	219,0		16653,6	5785,6	6306,7	4562,3
Пасажирообіг платний	21	4343,3	219,0		9532,4	1466,9	3503,2	4562,3
<u>Фінансові показники, тис.грн</u> Доходи	30	479,6	17,9		1133,3	232,3	403,5	497,5
Доходи від перевезень платних пасажирів	31							
Податок на добавлену вартість	40	79,9	3,0		150,2	-	67,3	82,9
Витрати	50	574	29		1971,6	704,3	664,3	603,0
Відрахунки на будівництво шляхів	60	-	-		-	-	-	-
Прибуток, збитки (-)	70	-174,3	-14,1		-988,5	-472,0	-328,1	-188,4

Витрати за статтями

А	Б	1	2	3	4	5	6	7
<u>Склад витрат</u>	80				611,0	268,6	193,2	149,2
Заробітна плата								
в т.ч. водіїв	81				230,7	97,1	74,6	59,0
Відрахування на соціальні заходи	90				227,9	97,0	75,0	55,9
Паливно-мастильні матеріали	100				715,7	210,8	254,8	250,1
Автомобільні шини	110				81,8	15,3	28,5	38,0
Ремонтне і технічне обслуговування автомобілів	120				61,0	9,9	28,3	22,8
Амортизація автотранспорту	130				7,2	3,1	2,4	1,7
Податки та збори	135				38,8	16,5	12,9	9,4
Інші витрати	140				228,2	83,1	69,2	75,9

Загальні доходи і витрати (за елементами) автоперевезень, тис. грн

А	Б	І
Усього доходів	150	1133,3
Витрати – всього	160	1971,6
З них:	170	953,4
Матеріальні витрати		
Заробітна плата	180	611,0
Відрахування на соціальні заходи	190	227,9
Амортизація основних фондів	200	33,3
Інші витрати	220	146,0

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Антоніна Василівна БАЗИЛЮК
Олександр Іванович МАЛИШКІН

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК АВТОТРАНСПОРТУ ТА ПЕРЕВЕЗЕНЬ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Керівник видавничих проектів – Сладкевич Б. А.

Підписано до друку 01.06.2011. Формат 60х84^{1/16}
Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура PetersburgCTT.
Умовн. друк. арк. 14,4.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: www.cul.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2458 від 30.03.2006